Ricardo Alexandre

DIREITO TRIBUTÁRIO

esquematizado

- *Em consonância com a jurisprudência atualizada do STF e do STJ*
- *Análise dos entendimentos adotados pelo CESPE, ESAF, FCC e FGV*
- *Gráficos e quadros esquemáticos*
- *Inclui CADERNO DE QUESTÕES das principais bancas*
- *Abordagem completa das matérias que compõem os editais dos principais concursos*

Com **videoaulas** de temas explorados na obra

10.ª edição | revista, atualizada e ampliada

O GEN | Grupo Editorial Nacional, a maior plataforma editorial no segmento CTP (científico, técnico e profissional), publica nas áreas de saúde, ciências exatas, jurídicas, sociais aplicadas, humanas e de concursos, além de prover serviços direcionados a educação, capacitação médica continuada e preparação para concursos. Conheça nosso catálogo, composto por mais de cinco mil obras e três mil e-books, em www.grupogen.com.br.

As editoras que integram o GEN, respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas na formação acadêmica e no aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e de estudantes de Administração, Direito, Engenharia, Enfermagem, Fisioterapia, Medicina, Odontologia, Educação Física e muitas outras ciências, tendo se tornado sinônimo de seriedade e respeito.

Nossa missão é prover o melhor conteúdo científico e distribuí-lo de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade, sem comprometer o crescimento contínuo e a rentabilidade do grupo.

Ricardo Alexandre

DIREITO TRIBUTÁRIO

esquematizado

10.ª edição | revista, atualizada e ampliada

“Um professor sempre afeta a eternidade.
Ele nunca saberá onde sua influência termina.”

HENRY ADAMS

À minha mãe, Sonia, pela história de vida, pelo amor, pela dedicação;

Aos meus irmãos, Jaqueline e Júnior, que, mesmo a distância, mantêm-se presentes;

À Evelyne Peixoto, por superar o sonhador na certeza da concretização do sonho;

A Cristiano Pimentel, por disponibilizar o seu brilhantismo para o enriquecimento da obra;

À Procuradoria da Fazenda Nacional, à Receita Federal do Brasil e ao Ministério Público de Contas de Pernambuco, pelos anos de experiência que me habilitaram a chegar até aqui;

E principalmente a eles, meus alunos, presenciais em Recife e virtuais em todo o Brasil, incentivadores e destinatários de todo o trabalho.

Nota à 10.ª edição

Desde a primeira edição desta obra, confessei a pretensão de enfrentar diretamente a rápida e frequente evolução da legislação e da jurisprudência tributária brasileira. O objetivo principal era a preparação em alto nível para as provas de Direito Tributário dos mais importantes concursos públicos do País. Desde aquela edição inaugural, fui surpreendido pelos caminhos trilhados pela obra. A par de atender seu objetivo, tornando-se material de referência na preparação para concursos, o nosso *esquematizado* ganhou o mundo acadêmico, e hoje me dá o orgulho de ser adotado como livro texto em inúmeras universidades do Brasil. Além disso, tem sido cada vez mais utilizado por profissionais que precisam conhecer como o ordenamento jurídico-tributário é entendido pelos órgãos constitucionalmente legitimados a dizer o direito aplicável a cada caso, com poderes coercitivos e a força da coisa julgada.

Esta obra destina-se a todos aqueles que buscam entender o Direito Tributário brasileiro da forma como foi legislado e tendo por parâmetro sua interpretação jurisprudencial, principalmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, guardiões da lei federal e da Constituição Federal, respectivamente. Assim, são destinatários do trabalho os profissionais que lidam com o Direito Tributário, os estudantes que não querem se alhear à prática e, claro, os candidatos a cargos e empregos no serviço público.

Nessa linha, se, conforme afirmam os norte-americanos, a Constituição e a lei são o que a Suprema Corte diz que elas são, o objetivo desta obra é, tomando o STF e o STJ como guias, dizer o que efetivamente são o Código Tributário Nacional e a Constituição Tributária Brasileira, possibilitando ao estudante, ao profissional e ao candidato a cargo ou emprego público, uma maior segurança na busca da consecução dos respectivos desígnios.

Tenho também o orgulho de haver introduzido uma nova metodologia, hoje copiada por inúmeros manuais de direito. Falo da citação no próprio texto do livro – e não apenas em exercícios de fixação – daquilo que, em sala de aula, apelido como “jurisprudência de banca”. Trata-se de algo que me ajudou muito na preparação para os vários concursos públicos que pessoalmente fiz. Nos livros e Códigos que utilizei, sempre escrevi anotações do tipo “para a ESAF, é assim, já para o CESPE, a FGV e a FCC o entendimento correto é desta outra forma”. Tais anotações, que tanto contribuíram para minhas aprovações, passaram a constar do livro, para colaborar com as aprovações dos meus leitores.

Essa técnica de ter as provas como referência foi completada com a introdução de um caderno de questões para que o profissional, o estudante, o candidato afiram o seus níveis de aprendizagem.

A cada edição, o objetivo de radical atualização jurisprudencial é acompanhado de uma revisão com para-brisas e retrovisor. Pelo retrovisor, vejo o que passou durante o tempo transcorrido entre a edição

anterior e a que está sendo lançada, fazendo uma revisão de questões, decisões judiciais e novidades doutrinárias. Pelo para-brisa, tento olhar para o futuro e introduzir no texto as novidades que provavelmente serão cobradas no futuro.

Adotando este método, nesta décima edição, merecem destaque, dentre outras, as mudanças e inserções relativas aos seguintes pontos:

– A adaptação de diversos tópicos ao Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015);
– A Emenda Constitucional 87/2015 e as novidades relativas à incidência do ICMS nas operações interestaduais (item 13.2.2.5);
– A decisão do STF acerca da constitucionalidade da requisição direta pelas autoridades fiscais de dados protegidos por sigilo bancário (itens 2.6.3, 12.2.1 e 12.2.2.2.2);
– O detalhamento da imunidade das sociedades de economia mista que atuam na área de saúde (item 2.13.4.1);
– A aprovação, com mudança de redação, da conversão da Súmula 724, do STF, na Súmula Vinculante 52 (item 2.13.4.3);
– A rejeição do projeto de conversão em Súmula Vinculante do Enunciado 730 da Súmula do STF, apesar da manutenção do entendimento nela veiculado (item 2.13.4.3);
– A nova redação do tópico relativo à norma antielisão fiscal, com o aprofundamento das teorias da consideração econômica do fato gerador e do *business purpose test* (item 5.6);
– A readequação de parte do item 6.6.2 (Responsabilidade de terceiros decorrentes de atuação irregular) aos entendimentos mais recentes do STJ;
– A suspensão da exigibilidade do crédito tributário em virtude de interposição de reclamação ou recurso administrativo intempestivo ou incabível e a inaplicabilidade da mesma teoria quando a reclamação ou o recurso não questionam o lançamento tributário (item 8.3);
– A adaptação do item 9.1.1.7.1 às mais recentes decisões do STJ, relativas à repetição de indébito de ICMS cobrado sobre a prestação de serviços concedidos;
– O entendimento do STF no sentido da inaplicabilidade da Súmula Vinculante 8 à cobrança de créditos de natureza não tributária (item 9.1.5.4.3);
– O entendimento do STJ no sentido da manutenção da fluência do prazo prescricional mesmo quando o devedor excluído de programa de parcelamento continua a pagar as parcelas voluntariamente (item 9.1.6.1.3);
– A pacificação da jurisprudência do STJ no sentido da necessidade de exaurimento das diligências fiscais na busca de bens penhoráveis como requisito para declaração da indisponibilidade dos bens do executado (item 11.2.3);
– A aplicação do princípio da divisibilidade da lei de forma a possibilitar a cobrança do IPTU pela alíquota mínima quando da decretação de inconstitucionalidade de progressividade fiscal estabelecida anteriormente ao advento da EC 29/2000 (13.3.1.1);
– As diferenças entre os tratamentos dados pelo STJ ao imóvel rural incluído em Área de Preservação Permanente (APP) e objeto de restrição administrativa de proibição de construir e o

imóvel rural invadido pelo MST no tocante ao fato gerador do ITR (item 13.3.1.4);

– A não incidência do IPI na alienação de produto que não passou por novo processo de industrialização após o desembaraço aduaneiro (item 13.1.4.5);
– A mudança de entendimento do STF acerca da incidência do IPI na importação por pessoa física de bem para uso próprio (item 13.1.4.5);
– O detalhamento da diferenciação entre as bases de cálculo de IPTU e ITBI (item 13.3.2.5).

Como sempre, agradeço pela indispensável ajuda dos “colegas concurseiros” de todo o Brasil que, com suas críticas e sugestões, têm dado uma colaboração incalculável para manter o nosso *esquematizado* atendendo aos anseios de seu exigente público-alvo.

Ricardo Alexandre de Almeida Santos

prof.ralexandre@gmail.com

Nota da Editora

A Editora Método, desde a sua criação, sempre teve como objetivo fornecer o melhor conteúdo aos estudantes e profissionais do Direito. Para atingir esse propósito, busca os autores mais capacitados e prestigiados do mercado, voltados especialmente para a elaboração de conteúdo jurídico direcionado a estudantes e profissionais.

Acreditando sempre na melhoria qualitativa e na evolução do processo de ensino-aprendizagem e busca pela informação, nesta 9.ª edição do consagrado livro ***Direito Tributário Esquematizado*** incluímos trechos de videoaulas para introduzir ou complementar determinado tema abordado pelo **Professor Ricardo Alexandre**. Dessa forma, pudemos integrar a exposição de conteúdo impresso com a oral, conferindo dinâmica ao processo de construção do conhecimento.

O acesso às aulas é simples: por meio de QR Codes ou URL, posicionados em alguns pontos do texto, é possível visualizar as videoaulas em seu celular ou computador. Esses pontos estão indicados no sumário pelo símbolo:

Procure por quadros como o modelo abaixo:

Esperamos que aproveitem essa nova ferramenta de aprendizagem e desejamos sucesso em seus estudos!

Sumário

Lista de Abreviaturas

AC – Ação Cautelar
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI/ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFRF – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
AgR/AgRg – Agravo Regimental
AGRRE – Agravo Regimental em Recurso Extraordinário
AGU – Advocacia-Geral da União
AI – Agravo de Instrumento
ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio
AMS – Apelação em Mandado de Segurança
ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres
BACEN – Banco Central do Brasil
CAERD – Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia
CB – Constituição do Brasil
CC – Código Civil
CDA – Certidão de Dívida Ativa
CESPE – Centro de Seleção e Promoção de Eventos
CF – Constituição Federal
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
CNPJ – Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas
CNPL – Confederação Nacional das Profissões Liberais
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COMSHELL – Sociedade de Previdência Privada da Shell do Brasil LTDA
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
COSIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CPC – Código de Processo Civil
CPF – Cadastro das Pessoas Físicas
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CRC – Conselho Regional de Contabilidade
CREA – Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia
CRECI – Conselho Regional de Corretores de Imóveis
CRJ – Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
CRM – Conselho Regional de Medicina
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
CTN – Código Tributário Nacional
DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DF – Distrito Federal

DIRF	–	Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
DJU	–	*Diário Oficial da Justiça da União*
DL	–	Decreto-Lei
DRJ	–	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
EC	–	Emenda Constitucional
ECT	–	Empresa de Correios e Telégrafos
ED	–	Embargos de Declaração
Edv	–	Embargos de Divergência
EmbInf.	–	Embargos Infringentes
EREsp	–	Embargos de Divergência no Recurso Especial
ESAF	–	Escola de Administração Fazendária
FCC	–	Fundação Carlos Chagas
FETRANSPOR	–	Federação das Empresas de Transportes de Passageiros do Rio de Janeiro
FINSOCIAL	–	Contribuição para o Fundo de Investimento Social
FPE	–	Fundo de Participação dos Estados
FPM	–	Fundo de Participação dos Municípios
GATT	–	Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (*General Agreement on Tariffs ans Trade*)
HC	–	*Habeas Corpus*
ICM	–	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	–	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	–	Imposto sobre a Exportação
IEG	–	Impostos Extraordinários de Guerra
IGF	–	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	–	Imposto sobre a Importação
IN	–	Instrução Normativa
INSS	–	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	–	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	–	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	–	Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira
IPTU	–	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	–	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	–	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	–	Imposto de Renda das Pessoas Físicas
IRPJ	–	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	–	Imposto sobre Serviços
ITBI	–	Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis
ITCMD	–	Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação
ITR	–	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	–	Imposto sobre o Valor Agregado
LC	–	Lei Complementar
LD	–	Lei Delegada
LEF	–	Lei das Execuções Fiscais
LINDB	–	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil – LICC. Ementa dada ao Decreto-lei 4.657/1942 pela Lei 12.376/2010)
LRF	–	Lei de Responsabilidade Fiscal
LTDA	–	Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada (*Sociedade Limitada*)

MC – Medida Cautelar
MF – Ministro da Fazenda
Min. – Ministro
MP – Medida Provisória
MPOG – Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul
NT – Não tributado
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
PAF – Processo Administrativo Fiscal
PFN – Procuradoria da Fazenda Nacional
PGBLs – Planos Garantidores de Benefícios Livres
PGE – Procuradoria-Geral do Estado
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS – Programa de Integração Social
QO – Questão de Ordem
RA – Regulamento Aduaneiro
RE – Recurso Extraordinário
Rel. – Relator
REsp – Recurso Especial
RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RISTF – Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal
RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
ROMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RREE – Recursos Especiais
RTJ – *Revista Trimestral de Jurisprudência (do STF)*
S.A. – Sociedade por Ações
SAT – Seguro Acidente de Trabalho
SEFAZ – Secretaria Estadual de Fazenda
SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior
SRF – Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TCE – Tribunal de Contas do Estado
TCU – Tribunal de Contas da União
TFR – Tribunal Federal de Recursos
TIPI – Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TIT – Tribunal de Impostos e Taxas
TJ – Tribunal de Justiça
TRF – Técnico da Receita Federal (*hoje Analista da Receita Federal do Brasil*)
TRF – Tribunal Regional Federal
UFIR – Unidade Fiscal de Referência
VUNESP – Fundação para o Vestibular da Universidade Estadual Paulista

1

NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO RAMO DO DIREITO PÚBLICO

É clássica a divisão do direito entre os ramos público e privado.

A principal característica do direito privado é a predominância do interesse dos indivíduos participantes da relação jurídica. Mesmo havendo normas jurídicas de aplicação cogente ao caso concreto, haverá necessariamente a subjacência do interesse individual.

Assim, a título de exemplo, num casamento existe um conjunto de regras do direito de família consideradas normas de ordem pública a cuja observância não se podem furtar os cônjuges. Não obstante, há claramente, subjacente ao interesse da manutenção da ordem pública, o interesse dos indivíduos participantes da relação jurídica instaurada, o que situa o conjunto de normas aplicáveis na seara do direito privado.

Em direito privado, portanto, pela subjacência sempre presente do interesse privado, a regra é a **livre manifestação da vontade**, a **liberdade contratual**, a **igualdade entre as partes** da relação jurídica (os interesses privados são vislumbrados como equivalentes). Além disso, a regra em direito privado é a **disponibilidade dos interesses**, podendo os particulares abrir mão de seus direitos, ressalvados aqueles considerados indisponíveis, pois, como já destacado, a necessária subjacência do interesse privado não exclui a existência de disposições cogentes relativas à ordem pública.

Quando se passa a tratar de direito público, a análise parte de premissas bastante diferentes, quase que diametralmente opostas.

Os princípios fundamentais do regime jurídico de direito público são: a) a **supremacia do interesse público sobre o interesse privado**; e b) a **indisponibilidade do interesse público**.

Nessa linha, em virtude do primeiro princípio, quando há, numa relação jurídica, um polo ocupado pelo Estado, agindo nesta qualidade (como ente estatal buscando a consecução de fins públicos), e outro ocupado por particular defendendo seus direitos individuais, é considerada normal a atribuição de vantagens ao Estado. Há um desnivelamento, uma verticalização na relação jurídica. O Estado comparece um pouco acima; o particular, um pouco abaixo.

Explique-se melhor este ponto. Se um particular, proprietário de um estabelecimento comercial, deseja expandir seus negócios e, para isso, vê como fundamental a aquisição do prédio vizinho, também pertencente a outro particular, a única possibilidade à sua disposição é o acordo. Se o vizinho não se interessar pelas propostas do visionário comerciante, o negócio não se aperfeiçoará.

Ambos são particulares. Ambos defendem seus interesses individuais. A relação jurídica é **horizontalizada**, e nenhum deles pode impor sua vontade ao outro, pois o ordenamento jurídico não assegura a preponderância de quaisquer dos interesses em jogo.

Imagine-se agora a duplicação de uma rodovia entre as cidades “A” e “B”. Suponha-se que, num determinado ponto do trajeto da nova pista, exista um imóvel pertencente a um particular que é utilizado como residência familiar. Novamente, há uma pessoa (o Estado) *precisando* de um imóvel pertencente a outra (o particular). Nesse caso, a inexistência de acordo não impedirá que o Estado adquira a propriedade. Mesmo com a possível discordância do particular, o ordenamento jurídico possibilita ao Estado utilizar-se do instituto da desapropriação. Aqui a relação jurídica é **verticalizada**, ou seja, o Estado comparece numa situação de supremacia, pois a duplicação da rodovia atende aos interesses de toda a coletividade. Dessa forma, o interesse do particular, embora legítimo, cederá em homenagem à supremacia do interesse público sobre o privado.

O segundo princípio, a indisponibilidade do interesse público, traz como consectário a impossibilidade de os agentes públicos praticarem atos que possam menoscabar o patrimônio público ou o interesse público.

Assim, se um particular “A” conta para um particular “B” a história de sua desditosa vida, com todas as nuances possíveis e imagináveis de sofrimento e penúria, para, ao fim, arrematar com um pedido de perdão de uma determinada dívida, “B” poderá livremente tomar a decisão que melhor lhe aprouver. Seu patrimônio (o crédito) é plenamente disponível, não havendo qualquer restrição à concessão do perdão

(remissão).

Todavia, se “B” é um fiscal de tributos e o crédito que “A” deseja ver perdoado é um crédito tributário, o perdão não poderá ser concedido. O crédito tributário é parte do patrimônio público e, justamente por isso, indisponível.

Alguns poderiam se perguntar como é possível, diante da indisponibilidade do interesse público, a concessão de perdão por intermédio de lei, algo tão comum no direito brasileiro. Ocorre que, nessa situação, o perdão está sendo concedido pelo próprio Estado ou, em face do princípio democrático, pelo próprio povo, verdadeiro destinatário teórico de todas as ações estatais.

O ponto crucial é que, ao menos na teoria, no parlamento estão os representantes do povo. Dessa forma, a concessão de qualquer benefício fiscal por lei significa que o povo quis o proveito do beneficiário.

Seguindo esse raciocínio, pode-se dizer que o patrimônio público é indisponível apenas para aqueles meramente obrigados ao cumprimento das ordens dadas pelo povo, consubstanciadas em leis. Mas o próprio povo tem a prerrogativa de dispor de tal patrimônio – que, em última análise, pode ser visto como seu patrimônio – por meio das leis que elabora, por meio de seus representantes legítimos.

Tudo o que foi exposto deixa claro que o direito tributário é, inequivocamente, ramo do direito público e que a ele são inteiramente aplicáveis os princípios fundamentais inerentes ao regime jurídico de direito público.

A supremacia do interesse público sobre o interesse privado é facilmente vista pelo fato de a obrigação de pagar tributo decorrer diretamente da lei, sem manifestação de vontade autônoma do contribuinte (foi proprietário de um imóvel na área urbana, tem que pagar IPTU, querendo ou não) e pelas diversas prerrogativas estatais que colocam o particular num degrau abaixo do ente público nas relações jurídicas, como, por exemplo, o poder de fiscalizar, de aplicar unilateralmente punições e apreender mercadorias, entre tantos outros.

Já a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público é visualizada, de maneira cristalina, na sempre presente exigência de lei para a concessão de quaisquer benefícios fiscais. Por ser extremamente oportuno, transcreve-se o pedagógico art. 150, § 6.º, da CF:

> “§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*”.

São claros os termos do dispositivo. Todos os institutos citados enquadram-se na definição de “benefícios fiscais”, dependendo da edição de lei específica a implementação de quaisquer deles, afinal, como já afirmado, só o povo pode dispor do patrimônio público.

1.2 ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

O Estado existe para a consecução do bem comum. Para atingir tal mister, precisa obter recursos financeiros, o que faz, basicamente, de duas formas, que dão origem a uma famosa classificação dada pelos financistas às receitas públicas.

Para obter receitas **originárias**, o Estado se despe das tradicionais vantagens que o regime jurídico de direito público lhe proporciona e, de maneira semelhante a um particular, obtém receitas **patrimoniais** ou **empresariais**. A título de exemplo, cite-se um contrato de aluguel em que o locatário é um particular e o locador é o Estado. O particular somente se obriga a pagar o aluguel porque manifesta sua **vontade** ao assinar o contrato, **não havendo manifestação de qualquer parcela do poder de império estatal**.

Na obtenção de receitas **derivadas**, o Estado, agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de direito público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, **independentemente de sua vontade**. Como exemplo, aquele que auferiu rendimento será devedor do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (imposto de renda) independentemente de qualquer manifestação volitiva.

Registre-se, por oportuno, que tanto nas receitas originárias quanto nas derivadas existem hipóteses em que o sujeito passivo (devedor) também é ente estatal, sendo a nota distintiva entre as espécies de receita ora estudadas o **regime jurídico** a que estão essencialmente submetidas (direito público ou privado) e não os polos da respectiva relação jurídica.

A classificação ora analisada pode ser esquematizada da seguinte forma:

Receitas Públicas

Originárias	Regime jurídico	Característica	Exemplos
Originam-se do patrimônio do Estado	Predominantemente de Direito Privado	O Estado explora seu próprio patrimônio	Aluguéis e receitas de empresas públicas e sociedades de economia mista

Derivadas	Regime jurídico	Característica	Exemplos
Originam-se do patrimônio do particular	Direito Público	O Estado usa o seu poder de império e obriga o particular a contribuir	Tributos, multas e reparações de guerra

Atualmente, com a concepção de Estado mínimo que tem sido globalmente adotada, tornando excepcional a exploração de atividade econômica por parte do Estado, perderam importância as receitas originárias, tendo como consequência a concentração da arrecadação estatal precipuamente nas receitas derivadas.

A excepcionalidade da exploração de atividade econômica por parte do Estado é decorrente de previsão constitucional expressa (CF, art. 173):

> “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

Nesta obra, o objeto de estudo serão as **receitas derivadas**, especificamente a modalidade tributos. Antes, entretanto, um esclarecimento extremamente necessário.

É lugar-comum se afirmar que o Estado tributa para conseguir carrear recursos para os cofres públicos, possibilitando o desempenho de sua atividade financeira, tudo em busca do seu desígnio maior: o bem comum. Essa visão é correta, mas incompleta.

No período clássico das finanças públicas (Estado Liberal dos séculos XVIII e XIX), a regra fundamental, quase que absoluta, era a não intervenção do Estado na economia. Foi nessa época que Adam Smith apontou a existência de uma “mão invisível do mercado”, que se responsabilizaria pelo ótimo funcionamento da economia, automaticamente corrigindo os desvios, propiciando as condições necessárias ao crescimento econômico e à melhoria das condições da vida em sociedade.

Nessa linha, o liberalismo entendia que o Estado não deveria intervir no domínio econômico, de forma que os tributos deveriam ser *neutros*, ou seja, apenas uma forma de obtenção de meios materiais para as atividades típicas do Estado (Estado Polícia), jamais um instrumento de mudança social ou econômica.

Nesse período, não se tinha como princípio da tributação a isonomia. Os desiguais eram tratados igualmente, de forma que cada contribuinte estava sujeito à mesma carga tributária, sem se cogitar a possibilidade de aferição individual da capacidade.

Foi só no final do século XIX que a “mão poderosa e visível” do Estado passou a ser utilizada como instrumento para correção das distorções geradas pelo liberalismo.

Os humores da economia variavam bruscamente entre a depressão e a euforia. As fases depressivas sempre eram acompanhadas por epidemias de desemprego, agravadas pelos efeitos que a Revolução Industrial e seu alto índice de mecanização trouxeram sobre o mercado de trabalho.

Adentra-se, então, no período moderno das finanças públicas, caracterizado pela intervenção do Estado no domínio econômico e social. Sai de cena o liberalismo. Entra em cartaz o Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*).

Precisando intervir, o Estado passa a perceber que dispunha de uma poderosa arma em suas mãos: o tributo.

O tributo passa a ser, sempre que possível, graduado de acordo com a **capacidade econômica do contribuinte**. Ressalte-se que, na Constituição atual, o princípio vincula apenas a instituição de **impostos**, o que, conforme será explicitado no momento oportuno, não impede sua aplicação no tocante às demais espécies tributárias.

Nessa nova fase, o Estado também percebe que nenhum tributo é completamente neutro, pois, mesmo que objetive exclusivamente arrecadar, acaba gerando impactos sobre o funcionamento da economia.

Assim, o Estado passa a aproveitar esses efeitos colaterais dos tributos, instituindo-os com o objetivo de intervir no domínio econômico e na ordem social.

Num passado recente, a título de exemplo, o Estado, visando a estimular o desenvolvimento da indústria automobilística nacional, em vez de simples e radicalmente proibir a importação de veículos, recorreu ao imposto de importação, majorando-lhe as alíquotas, de forma a inibir as operações.

Verifica-se que o efeito da medida sobre a arrecadação tributária é relativamente imprevisível, pois, apesar do aumento de alíquota, é provável que as importações caiam e talvez a arrecadação total, mesmo com a nova alíquota, também venha a cair (aliás, nesse caso, o Estado estará, indiretamente, desejando essa queda de arrecadação do imposto).

Na mesma linha, é muito comum que, em alguma época do ano, seja divulgada a notícia de que as grandes montadoras de veículos irão promover demissão em massa ou, no mínimo, férias coletivas, em virtude de uma estagnação econômica que esteja causando queda nas vendas. Temendo o impacto social da medida, o governo chama para a negociação os representantes da indústria e dos empregados, propondo uma redução da alíquota do IPI para que o veículo se torne mais barato, o mercado automotivo ganhe fôlego e os empregos sejam mantidos. Novamente, o impacto sobre a arrecadação é imprevisível, pois a queda da alíquota pode ser compensada pelo aumento das vendas (inclusive, tal aspecto é irrelevante do ponto de vista do objetivo precípuo do governo no caso: manter os empregos).

É muito importante ressaltar que esses tributos também arrecadam, mas a finalidade arrecadatória fica num segundo plano, dado o objetivo principal das medidas.

Assim, existem tributos cuja finalidade principal é **fiscal**, ou seja, arrecadar, carrear recursos para os cofres públicos (ex.: ISS, ICMS, IR etc.). Há tributos, contudo, que têm por finalidade precípua intervir numa situação social ou econômica. É a finalidade **extrafiscal** (como nos exemplos citados, no IOF, no IE, no ITR etc. – em momento oportuno, será detalhada a maneira como estes e outros tributos são utilizados de forma extrafiscal).

Também nos casos de tributos com finalidade fiscal, a finalidade extrafiscal, não obstante secundária, far-se-á presente. Analise-se, a título de exemplo, o imposto de renda. Trata-se um tributo claramente fiscal, mas a progressividade das alíquotas, apesar de ter uma finalidade arrecadatória (exigir mais de quem pode contribuir mais) acaba trazendo um efeito social interessante.

Quem ganha “pouco” nada paga (isenção); quem ganha “muito” contribui sob uma alíquota de 27,5%. Em contrapartida, parte da arrecadação é utilizada para prestar serviços públicos e, em regra, quem usa tais serviços (educação e saúde, por exemplo) são as pessoas isentas, uma vez que as que possuem maior renda normalmente têm planos privados de saúde e pagam por educação particular. Dessa forma, o IR acaba tendo uma função extrafiscal embutida: redistribuir renda (alguns, mais românticos, chamam-no, por isso, de imposto Robin Hood – tira dos ricos para dar aos pobres).

Ao lado dessas duas finalidades (fiscal e extrafiscal), a doutrina cita uma terceira, em que, na realidade, objetiva-se também a arrecadação. A diferença reside no fato de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos. Como exemplo, podem ser citadas as contribuições previdenciárias, que, antes da criação da Secretaria da Receita Previdenciária (hoje parte da Receita Federal do Brasil), eram cobradas pelo INSS (autarquia federal), que passava a ter, também, a disponibilidade dos recursos

auferidos. Tem-se aí a finalidade **parafiscal** da tributação.

É possível concluir, portanto, que, na parafiscalidade, o objetivo da cobrança de tributo é arrecadar, mas o produto da arrecadação é destinado a ente diverso daquele que institui a exação. Por óbvio, o beneficiário dos recursos sempre será uma instituição que desempenhe uma atividade tipicamente estatal (como o caso do INSS) ou de interesse do Estado, como os denominados serviços sociais autônomos (SESI, SESC, SENAI, SEBRAE, SEST, dentre outros).

Hoje em dia, a maioria dos tributos tradicionalmente definidos como "contribuições parafiscais" tem por sujeito ativo a própria União, não se enquadrando na tradicional definição de parafiscalidade (em virtude da não atribuição da condição de sujeito ativo ao beneficiário).

Assim, é possível se afirmar que, atualmente, o fenômeno da parafiscalidade somente se caracteriza pelo destino do produto da arrecadação a pessoa diversa da competente para a criação do tributo. Não obstante, em concursos públicos tem-se adotado o entendimento clássico, considerando corretas as assertivas que incluem como elemento do conceito de parafiscalidade a delegação da capacidade tributária ativa.

A título de exemplo, no concurso para Auditor do Estado de Minas Gerais, realizado em 2005, a ESAF considerou correta assertiva que afirmava textualmente o seguinte: "Quando a lei atribui a capacidade tributária ativa a ente diverso daquele que detém a competência tributária, estar-se-á diante do fenômeno da parafiscalidade".

Registre-se que a banca não afirmou ser a parafiscalidade dependente da delegação da capacidade tributária ativa, mas asseverou que quando a delegação está presente existe parafiscalidade.

1.3 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

A doutrina é rica em definições de tributo. A título de exemplo, Luciano Amaro define tributo como "a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público".

Para os objetivos desta obra, torna-se importante ressaltar que, não obstante as críticas da doutrina, a definição de tributo **tem sede legal**. É o art. 3.º do Código Tributário Nacional que traz a "definição oficial" de tributo, lavrada nos seguintes termos:

> "Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Para um completo entendimento do tema, tal definição deve ser analisada em todos os seus aspectos.

1.3.1 Prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

É impossível não perceber certa redundância na redação do dispositivo. Prestações pecuniárias são justamente aquelas em moeda. Alguns entendem que a expressão "ou cujo valor nela se possa exprimir"

constituiria uma autorização para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços), uma vez que bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda.

Seguindo esse raciocínio, se a alíquota do imposto de importação incidente sobre determinada bebida fosse de 50%, o importador, ao adquirir mil garrafas, poderia deixar quinhentas na alfândega a título de tributo; ou, como já aceito por alguns Municípios, seria permitido ao devedor de IPTU quitar suas dívidas pintando prédios públicos ou podando algumas árvores espalhadas pela cidade. As situações beiram o cômico e ilustram a impossibilidade.

Apesar de a Lei Complementar 104/2001 ter acrescentado o inciso XI ao art. 156 do CTN, permitindo a dação em pagamento de bens **imóveis** como forma de extinção do crédito tributário, não se pode tomar a autorização como uma derrogação da definição de tributo no ponto em que se exige que a prestação seja "em moeda", pois o próprio dispositivo oferece a alternativa "ou cujo valor nela [em moeda] se possa exprimir". Assim, é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, deste que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, que no seu art. 141 afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.

Foi na esteira deste entendimento que a ESAF, no concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro do Município de Natal/RN, considerou **incorreta** a seguinte assertiva: "A Lei Complementar n. 104/2001, ao permitir a dação em pagamento de bens imóveis, como forma de extinção do crédito tributário, promoveu a derrogação do art. 3.º do CTN, que confere ao tributo uma prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir".

Inicialmente adotando uma interpretação bastante restritiva do art. 141 do CTN, o Supremo, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.917, considerou inconstitucional lei do Distrito Federal que permitia o pagamento de débitos das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, mediante dação em pagamento de materiais destinados a atender a programas de Governo do DF. Um dos fundamentos da decisão foi a reserva de lei complementar para tratar de extinção do crédito tributário (Pleno, ADI 1.917-MC, rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998, DJ 19.09.2003, p. 15).

Posteriormente, no julgamento da ADI 2.405-MC o Tribunal, por maioria de votos, afirmou ser possível a criação de novas hipóteses de extinção do crédito tributário na via da lei ordinária local (Pleno, ADI 2.405-MC, rel. Min. Carlos Britto, j. 06.11.2002, DJ 17.02.2006, p. 54). Os principais fundamentos para o julgado foram os seguintes:

a) o **pacto federativo**, que permite ao ente estipular a possibilidade de receber algo do seu interesse para quitar um crédito de que é titular; e

b) a diretriz interpretativa segundo a qual "**quem pode o mais pode o menos**", uma vez que se o ente pode até **perdoar** o que lhe é devido, mediante a edição de lei concessiva de remissão (o mais), pode, também, autorizar que a extinção do crédito seja feita de uma **forma não prevista no Código Tributário Nacional** (o menos).

No julgamento do mérito da ADI 1.917 (Pleno, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26.04.2007, DJ 24.08.2007, p. 22), o STF reafirmou seu entendimento relativo à inconstitucionalidade da previsão, em

lei local, de extinção do crédito tributário mediante **dação em pagamento de bens móveis**, só que desta feita apenas em virtude da reserva de lei federal para estipular regras gerais de licitação (se um ente recebe em pagamento um bem, está, na prática, adquirindo tal bem sem licitação). Repise-se que a dação em pagamento em bens **imóveis** somente é possível porque está prevista em lei nacional (o CTN).

Pelo exposto, nas provas de concurso público, deve-se manter o tradicional entendimento de que o crédito tributário não pode ser extinto mediante dação em pagamento de bens móveis tendo em vista a reserva de lei nacional para dispor sobre regras gerais de licitação. Não obstante, em algumas questões já tem sido abordada a evolução do entendimento do STF ao admitir a previsão em lei local de novas hipóteses de extinção do crédito tributário. A título de exemplo, o CESPE, no concurso para provimento de cargos de Juiz Federal do TRF da 1.ª Região, com provas realizadas em 2009, considerou **correta** a seguinte assertiva "O STF passou a entender que os Estados e o DF podem estabelecer outros meios não previstos expressamente no Código Tributário Nacional de extinção de seus créditos tributários, máxime porque podem conceder remissão, e quem pode o mais pode o menos".

Perceba-se que a banca adotou expressamente o segundo fundamento apontado acima, defendido pelo tributarista Luciano Amaro e expressamente encampado por alguns Ministros do Supremo nas razões dos seus votos.

Não obstante tal raciocínio, entende-se que a expressão "ou cujo valor nela se possa exprimir" possui também a utilidade de permitir a fixação do valor dos tributos por meio de indexadores (como a UFIR – Unidade Fiscal de Referência, hoje extinta). Nesse caso, a justificativa adotada é bastante razoável, pois com uma mera operação aritmética é possível a conversão imediata entre o indexador utilizado e a moeda corrente adotada no País, o que prova que o indexador é algo "cujo valor pode ser expresso em moeda".

Há discussões também sobre a possibilidade de "pagamento" de tributo com títulos da dívida pública. Tal hipótese de extinção configura, a rigor, compensação tributária prevista no art. 156, II, do CTN. O raciocínio é simples: se o contribuinte possui um título da dívida pública contra determinado ente federado e deve tributo a este mesmo ente, as obrigações se extinguem até o montante em que se compensarem. Da caracterização da hipótese como compensação decorre a necessidade de lei autorizativa para a utilização dos títulos da dívida pública na extinção do crédito tributário (CTN, art. 170).

1.3.2 Prestação compulsória

O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor).

É verdade que somente a lei pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa (CF, art. 5.º, II); assim, toda obrigação tem a lei por fonte (ao menos mediata).

Ocorre que são comuns os casos em que as obrigações têm por fonte imediata o contrato, cuja celebração depende da manifestação de vontade do contratante. Assim, o locatário é obrigado a pagar aluguel, porque assinou o respectivo instrumento de contrato, manifestando livremente sua vontade.

Em se tratando de obrigação tributária, contudo, a lei é fonte **direta** e **imediata**, de forma que seu nascimento independe da vontade e até do conhecimento do sujeito passivo. A regra, sem exceção, é a compulsoriedade (obrigatoriedade) e não a voluntariedade. Assim, o proprietário de imóvel localizado na área urbana do Município deve pagar o respectivo IPTU, não havendo espaço para se falar em manifestação de vontade no nascedouro da obrigação.

1.3.3 Prestação que não constitui sanção de ato ilícito

É exatamente neste ponto que reside a diferença entre tributo e multa. Apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está proibido de ser: a sanção, a penalidade por um ato ilícito.

Esquematicamente, tem-se:

Tributo	X	Multa
Não possui finalidade sancionatória		É sanção por ato ilícito
Visa a arrecadar e a intervir em situações sociais e econômicas		O ideal é que não arrecade, pois visa a coibir o ato ilícito

Aqui, uma importantíssima observação. O dever de pagar tributo – conforme será detalhado em momento oportuno – surge com a ocorrência, no mundo concreto, de uma hipótese abstratamente prevista em lei (o fato gerador). Portanto, se alguém obtém disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, passa a ser devedor do imposto de renda (CTN, art. 43), mesmo se esses rendimentos forem oriundos de um ato ilícito, ou até criminoso, como a corrupção, o tráfico ilícito de entorpecentes etc.

A justificativa para o entendimento é que, nesses casos, não se está punindo o ato com o tributo (a punição ocorrerá na esfera penal e, se for o caso, na administrativa e civil). A cobrança ocorre porque o fato gerador (obtenção de rendimentos) aconteceu e deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados (CTN, art. 118, I).

Alguns entendem que o Estado, ao tributar rendimentos oriundos de atividades criminosas, estaria se associando ao crime e obtendo, imoralmente, recursos de uma atividade que ele mesmo proíbe. Entretanto, seria injusto cobrar imposto daquele que trabalha honestamente e conceder uma verdadeira "imunidade" ao criminoso. Nessa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso sobre tráfico ilícito de entorpecentes, entendeu que, antes de ser agressiva à moralidade, a tributação do resultado econômico de tais atividades é decorrência do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética (*Habeas Corpus* 77.530-4/RS).

Esta possibilidade é conhecida na doutrina como princípio do *pecunia non olet* (dinheiro não cheira). A expressão, hoje tão popular entre os tributaristas, surgiu de uma situação, no mínimo, curiosa.

Um dos mais bem-sucedidos imperadores romanos, Vespasiano, instituiu um tributo – semelhante à atual taxa – a ser cobrado pelo uso dos mictórios públicos (latrinas). Seu filho, Tito, não concordou com fato gerador tão “malcheiroso”. Ao tomar conhecimento das reclamações do filho, Vespasiano segurou uma moeda de ouro e lhe perguntou: *Olet*? (Cheira?). Tito respondeu: *Non olet* (Não cheira).

Não importava, portanto, se o “fato gerador”, lá na latrina, cheirava mal, o dinheiro de lá proveniente não mantinha o cheiro da origem. A sabedoria popular explicaria o pensamento de Vespasiano de outra forma: “dinheiro é dinheiro”.

Aplicando a lição histórica neste estudo, é possível afirmar que não importa se a situação é “malcheirosa” (irregular, ilegal ou criminosa): se o fato gerador ocorreu, o tributo é devido.

Assim, a título de exemplo, para evitar o que aconteceu a Al Capone (condenado e preso por sonegação fiscal), o criminoso teria de informar os rendimentos do crime na declaração entregue à Receita Federal, sob pena de responder também pela sonegação fiscal.

Por fim, um último ponto que merece destaque é a correlação entre a **proibição de tributo de caráter sancionatório** e o princípio que **proíbe a instituição de tributo com efeito de confisco** (detalhado no item 2.8).

O raciocínio é bastante simples. A Constituição Federal, no seu art. 5.º, XLVI, “b”, prevê a possibilidade de que a lei, regulando a individualização da pena, adote, entre outras, a de **perda de bens**. Trata-se de formal autorização para a existência de **confisco** no Brasil, mas tão somente como **punição**.

Ora, considerando que o tributo não pode se constituir em sanção por ato ilícito e que o confisco somente é admitido no Brasil como pena, há de se concluir que o tributo não pode ter caráter confiscatório, justamente para não se transformar numa sanção por ato ilícito.

O entendimento foi expressamente adotado pelo CESPE, quando, no concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal da Receita Estadual do Estado do Espírito Santo, com provas realizadas em 2009, considerou **correta** a seguinte assertiva: “O princípio da não utilização de tributo com efeito de confisco dá-se, principalmente, pela falta de correspondência entre a punição de um ato ilícito e a cobrança de um tributo”.

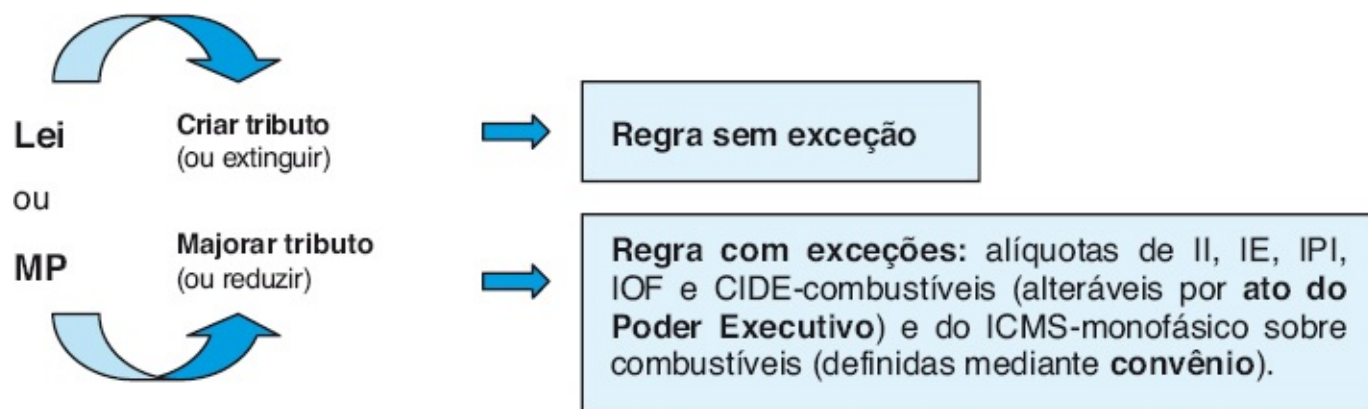
Na mesma linha, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento de cargos de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, promovido em 2009, considerou correta assertiva que afirmava serem identificáveis no conceito legal de tributo, previsto no art. 3.º do CTN, os princípios da legalidade e da vedação ao efeito de confisco. Ora, obviamente o princípio da legalidade salta aos olhos quando o Código afirma que o tributo é prestação instituída em lei; já o princípio da vedação ao efeito de confisco (não confisco), conforme explicado, além da expressa previsão constitucional, também reside na proibição legal de que o tributo configure sanção por ato ilícito, constante no conceito de tributo.

1.3.4 Prestação instituída em lei

Essa é uma regra sem exceção: o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (Medida Provisória). Isso decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os

tributos que aceitou pagar.

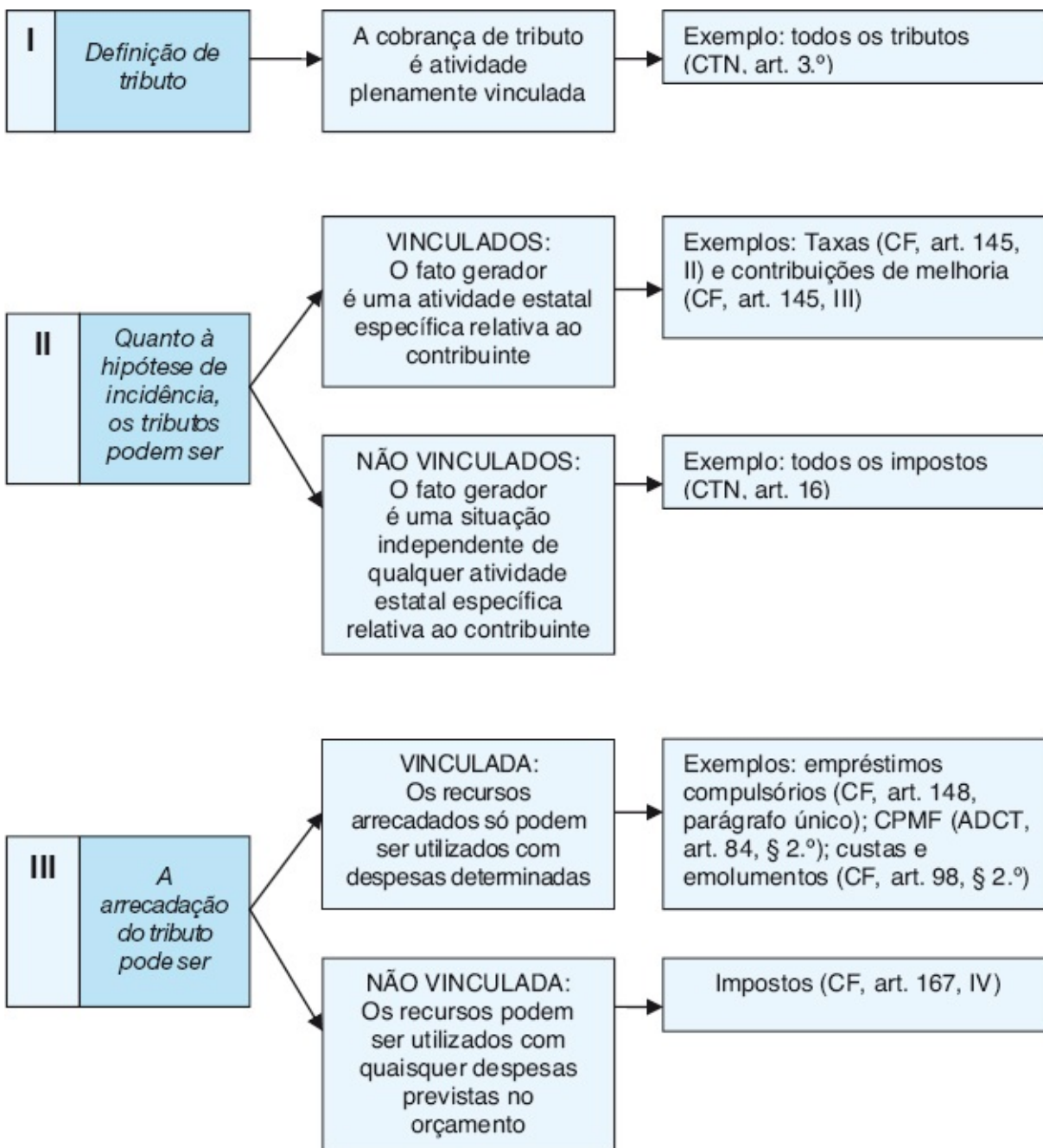
Tal ideia, no direito norte-americano, é manifestada no brocardo "*No taxation without representation*" (não haverá cobrança de tributos sem representação). A representação exigida pela sentença é exatamente a aprovação da cobrança por meio dos representantes do povo (legalidade).

Uma última observação é importante. Embora não haja exceção à legalidade quanto à instituição de tributos, existem várias exceções ao princípio quanto à alteração de alíquotas, conforme apontado no esquema abaixo:

O detalhamento das exceções, com seus respectivos limites, é feito no Capítulo 2, no item 2.5.2, relativo ao princípio da legalidade.

1.3.5 Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo.

É muito importante registrar que, além do sentido acima analisado, as palavras vinculado/vinculada aparecem em Direito Tributário com dois outros significados. Em provas objetivas de concurso público, muitos candidatos têm sido prejudicados por confundir tais acepções.

Não obstante os conceitos serem aprofundados nos momentos oportunos, desde já se propõe a cuidadosa análise do seguinte esquema:

A definição de tributo, acima detalhada, não possui qualquer elemento relativo à destinação legal do produto da arrecadação. Ao contrário, inclusive, é afirmado no art. 4.º do CTN que tal dado é irrelevante para definir a natureza jurídica específica do tributo. Apesar disto, nos julgados em que foi discutida a natureza jurídica das contribuições destinadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o fato de a arrecadação não ser destinada "ao erário, devendo ser carreada às contas vinculadas dos empregados, que poderão sacar seus saldos em caso de despedida sem justa causa", demonstraria que a exação não tem caráter tributário (REsp 981.934/SP). Posteriormente, o Tribunal sumulou seu entendimento nos seguinte termos:

> **STJ – Súmula 353** – "As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS".

Registre-se que o art. 9.º da Lei 4.320/1964 traz uma outra definição de tributo em que, expressamente, se exige que o produto da arrecadação tributária seja destinado ao custeio de atividades

gerais ou específicas exercidas pelas pessoas jurídicas de direito público. Numa prova subjetiva de concurso público em que seja necessário fundamentar o posicionamento do STJ, é conveniente citar o dispositivo. Nas provas de direito financeiro, que normalmente são fiéis seguidoras das disposições da Lei 4.320/1964, tal norma também deve ser utilizada. Nos demais casos, aconselha-se ao candidato seguir estritamente a definição constante do art. 3.º do CTN.

O principal efeito da tese encampada pelo Superior Tribunal de Justiça foi o de definir que, por não serem tributos, as contribuições para o FGTS não estão sujeitas ao prazo prescricional de cinco anos estabelecido no art. 174 do CTN. Seriam a elas aplicáveis os artigos 23, § 5º, da Lei 8.036/1990 e 55 do Regulamento do FGTS (aprovado pelo Decreto 99.684/1990), na parte em que ressalvam **"privilégio do FGTS à prescrição trintenária"**. Raciocinavam de forma semelhante o Tribunal Superior do Trabalho (Súmula 362) e o Supremo Tribunal Federal, tanto na sua Primeira Turma (RE 134.328), quanto na Segunda (RE 120.189).

No entanto, ao julgar Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 709212/DF, com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que as normas que preveem a prescrição trintenária são incompatíveis com o disposto inciso XXIX, do artigo 7º, da CF/88, que prevê, para os créditos resultantes das relações de trabalho, a aplicação do prazo prescricional de **cinco anos, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho**. É este, portanto, o prazo prescricional aplicável para a cobrança das contribuições para o FGTS.

Contudo, reconhecendo que se tratava de uma mudança com severas repercussões materiais que, se dotada de eficácia retroativa, poderia trazer sérios danos à segurança jurídica, o STF decidiu dar efeitos prospectivos à decisão, de forma que ela passou a ser aplicável a partir do dia 13 de novembro de 2014, data do julgamento.

Para os objetivos dessa obra, é fundamental ressaltar que **o Supremo Tribunal Federal não mudou o seu entendimento no sentido de que as contribuições para o FGTS não são tributos**, o que foi claramente destacado no voto do Ministro Gilmar Mendes, relator do processo. Assim, há de se repisar que o fundamento para aplicação da **prescrição quinquenal** ao FGTS (CF, art. 7º, XXIX) não possui qualquer correlação com as normas do Código Tributário Nacional.

1.4 OS TRIBUTOS EM ESPÉCIES

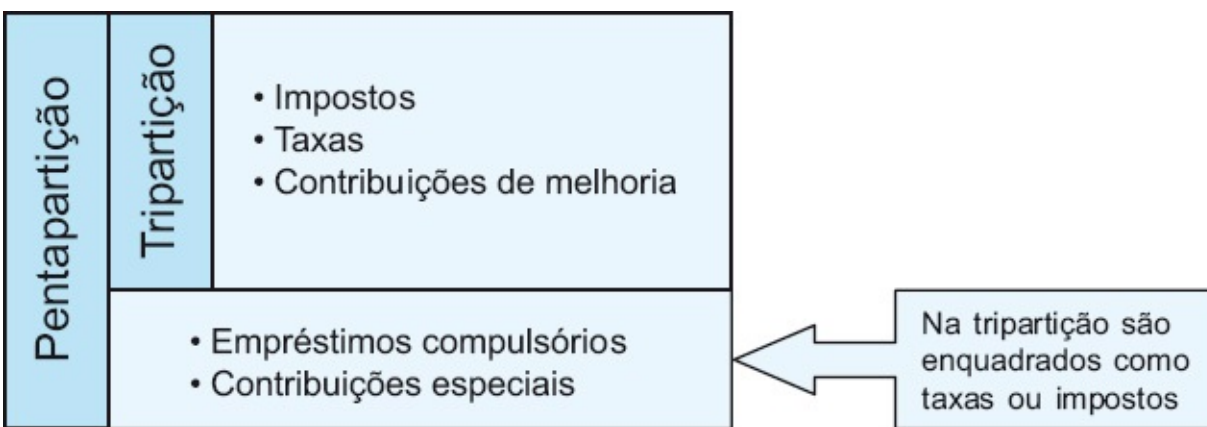
A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécies fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira, **dualista, bipartida ou bipartite**, que afirma serem espécies tributárias somente os **impostos** e as **taxas**; a segunda, a **tripartida, tricotômica** ou **tripartite,** que divide os tributos em **impostos**, **taxas** e **contribuições de melhoria**; a terceira, a **pentapartida** ou **quinquipartida**, que a estes acrescenta os **empréstimos compulsórios** e as **contribuições especiais** previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a **quadripartida**, **tetrapartida** ou **tetrapartite**, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam **impostos**, **taxas**, **contribuições** e **empréstimos compulsórios**.

O Código Tributário Nacional – CTN, no seu art. 5.º, dispõe que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, claramente adotando a teoria da **tripartição** das espécies tributárias.

Alguns entendem que a Constituição Federal segue a mesma teoria, ao estabelecer, no seu art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. O dispositivo, na realidade, **não restringe as espécies tributárias às três enumeradas, mas apenas agrupa aquelas cuja competência para criação é atribuída simultaneamente aos três entes políticos**. Trata-se, portanto, de **norma atributiva de competência** e não de norma que objetive listar exaustivamente as espécies de tributo existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste ponto, é importante perceber que, ainda na Seção que trata dos “Princípios Gerais” do “Sistema Tributário Nacional” (arts. 145 a 149-A), a Constituição Federal estatui outras **regras atributivas de competência**. Os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148, como de competência **exclusiva da União**, o que justifica o fato de não haverem sido citados no art. 145, que enumera apenas os tributos cuja instituição é possível a todos os entes políticos. Raciocínio semelhante é aplicável aos arts. 149, que prevê como de competência **exclusiva da União** as contribuições especiais (com exceção da que financia a previdência dos servidores públicos, que obviamente pode ser instituída por todos os entes federados), e 149-A, que atribui **exclusivamente ao DF e aos municípios** a competência para criação da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

Ao se deparar com o tema, o Supremo Tribunal Federal tem adotado a teoria da **pentapartição**. Apesar disso, é extremamente importante deixar claro que mesmo os adeptos da teoria da tripartição dos tributos entendem que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, possuindo natureza jurídica de taxas ou impostos, dependendo de como a lei definiu o seu fato gerador, conforme analisado a seguir.

Graficamente, as duas teorias de maior relevância prática no direito brasileiro podem ser visualizadas da seguinte forma:

1.4.1 A determinação da natureza jurídica específica do tributo

Nos termos do art. 4.º do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo **fato gerador** da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação.

A análise do fato gerador do tributo é feita sob a ótica da classificação dos tributos como **vinculados** ou **não vinculados** (aqui se adota a expressão "vinculado" num sentido completamente diferente daquele utilizado na definição de tributo, pois a atividade de cobrança de **todo e qualquer** tributo é **sempre vinculada**).

Para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo **não vinculado**; se for positiva, o tributo é **vinculado** (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte).

Assim, todos os impostos são não vinculados. Se alguém obtém rendimentos, passa a dever imposto de renda; se presta serviços, deve ISS; se é proprietário de veículo automotor, deve IPVA. Repare-se que, em nenhum desses casos, o Estado tem de realizar qualquer atividade referida ao contribuinte. Daí a assertiva, correta e muito comum em doutrina, de que o imposto é um tributo que **não goza de referibilidade**. Aliás, justamente pelo fato de ser um tributo não vinculado a qualquer atividade, deixa de ser argumento juridicamente relevante (apesar de politicamente sê-lo) afirmar que "não se deve pagar IPVA, caso as rodovias estejam esburacadas".

Note-se que o CTN, em seu art. 16, define imposto como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Ora, pelo exposto, essa seria uma definição precisa de tributo não vinculado. Portanto, **o imposto é, por excelência, o tributo não vinculado**.

Já as taxas e contribuições de melhoria são, claramente, tributos **vinculados**, como se passa a demonstrar.

O art. 145, II, da CF deixa claro que, para a cobrança de uma taxa, o Estado precisa exercer o poder de polícia ou disponibilizar ao contribuinte um serviço público específico e divisível.

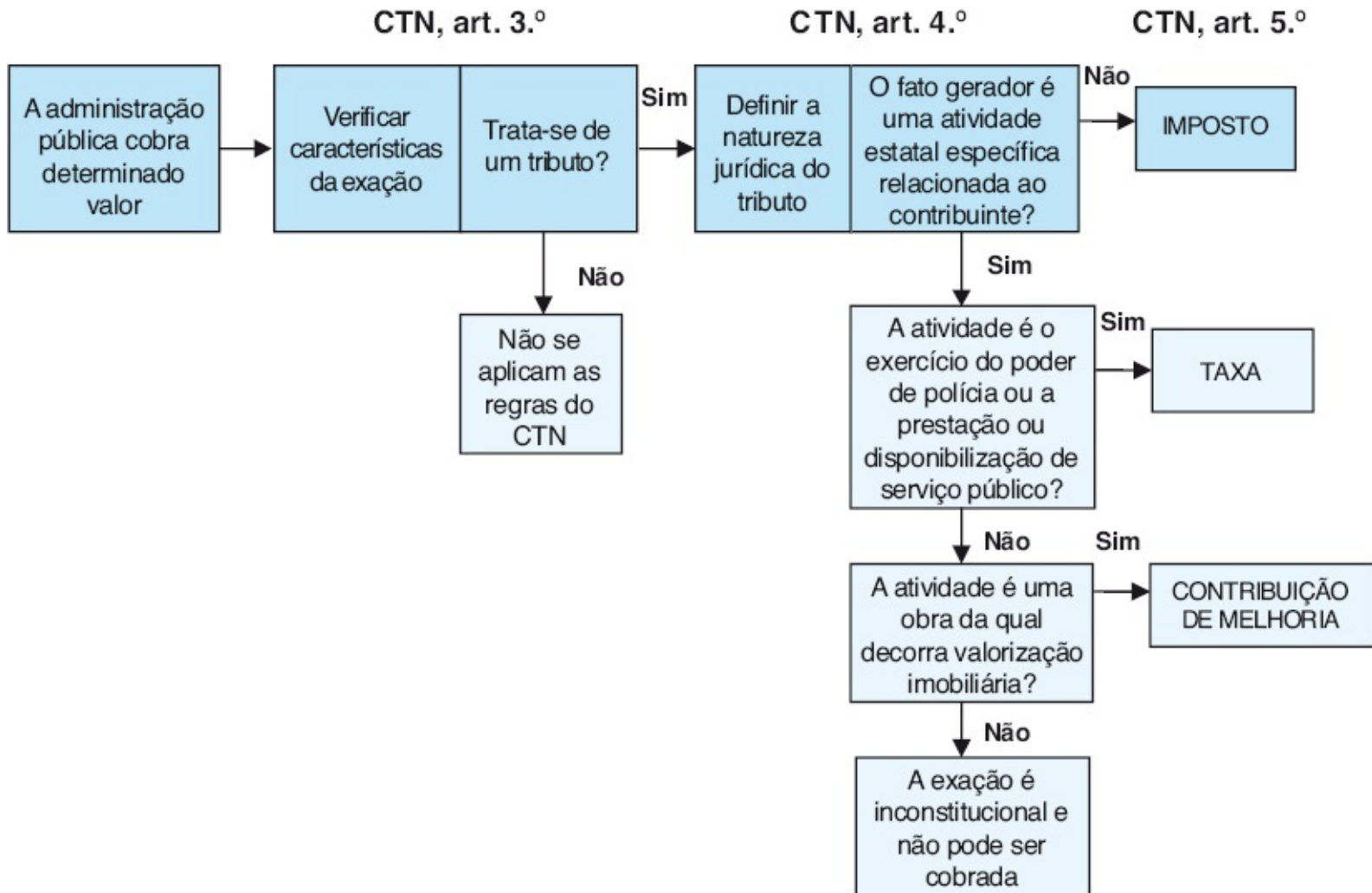
Da mesma forma, a cobrança da contribuição de melhoria depende de uma anterior atividade estatal. É necessário que o ente federado (União, Estado, Distrito Federal ou Município) realize uma obra

pública da qual decorra valorização imobiliária.

Registre-se que a escola da bipartição das espécies tributárias, baseada na classificação dos tributos como vinculados ou não vinculados, entende que somente existem duas espécies de tributos: os que possuem natureza de **impostos** (não vinculados) e os que possuem natureza de taxas (vinculados). Para os adeptos da teoria, tanto os tributos que o direito brasileiro denomina **taxas**, quanto aqueles oficialmente tratados como **contribuições de melhoria**, teriam natureza de **taxas**, porque igualmente vinculados a uma atividade estatal.

A classificação é esposada por doutrina minoritária e, apesar de não ser seguida formalmente pelo direito brasileiro, foi objeto de questão da prova do concurso para Procurador Federal, aplicada pelo CESPE em 2006. A banca, expressamente invocando a teoria dualista, considerou correta a seguinte assertiva: “No Sistema Tributário Nacional, para efeitos didáticos, os tributos são divididos em duas classes: tributos que têm natureza de impostos, ou seja, não vinculados a uma contraprestação estatal e tributos que têm natureza de taxa, composta pelos tributos vinculados a uma contraprestação estatal.”

De qualquer forma, se adotada a teoria **tripartida**, como o faz o Código Tributário Nacional, o problema da identificação da natureza jurídica específica do tributo estaria resolvido. Se o tributo for não vinculado, é um imposto; se for vinculado, ou é taxa ou contribuição de melhoria. Como o fato gerador desta contribuição é inconfundível (valorização imobiliária decorrente de obra pública), a classificação estaria imune a equívocos.

Esquematicamente, a infalível técnica de identificação da natureza jurídica dos tributos poderia ser visualizada da seguinte forma:

Todavia, apesar de tecnicamente superior, a doutrina adotada pela escola tricotômica traz alguns “problemas” práticos, inviabilizando, por vezes, algumas manobras que a malsinada “sede arrecadatória do Estado” parece exigir. Dois exemplos ratificam a afirmação:

a) após a Emenda Constitucional 33, a Constituição passou a prever que, com exceção do ICMS, do II e do IE, nenhum outro **imposto** – antes se falava nenhum outro **tributo** – poderá incidir sobre algumas operações, dentre elas as relativas a combustíveis no País (CF, art. 155, § 3.º). O principal objetivo da alteração foi possibilitar a incidência da denominada CIDE-combustíveis (CF, art. 177, § 4.º). Na linha da escola tricotômica, a manobra não seria possível, pois tal contribuição, tendo por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, seria um **imposto**; e a cobrança, inconstitucional.
b) é entendimento pacífico e sumulado do STF que o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa (Enunciado da Súmula Vinculante 41). A fundamentação para o posicionamento é que o serviço, sendo de caráter geral (*uti universi*), ou seja, prestado a pessoas indeterminadas (ou, ao menos, indetermináveis), não atende aos requisitos de especificidade e divisibilidade, devendo ser remunerado com a arrecadação dos impostos. Visando a driblar o entendimento, foi promulgada a EC 39/2002, que conferiu competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir uma *contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública*. Novamente, na linha da escola tricotômica, a cobrança seria impossível, uma vez que,

em virtude de o fato gerador da exação ser uma atividade estatal (serviço de iluminação pública), o tributo é vinculado, não podendo ser considerado imposto. Também não seria possível considerá-lo uma contribuição de melhoria, que tem fato gerador peculiar. Restaria dizer que a nova exação é a velha "taxa de iluminação pública", travestida numa roupagem de "contribuição". Também aqui pairaria a suspeita de inconstitucionalidade, pois, apesar de a previsão decorrer de Emenda à Constituição, seria plausível a tese de que violaria limitação constitucional ao poder de tributar e garantia individual do contribuinte consistente na impossibilidade de cobrança de tributo destinado especificamente a custear serviço público não específico ou indivisível.

Assim, vê-se que a adoção da **pentapartição** das espécies tributárias, antes de ser tecnicamente sofrível, é bastante conveniente aos "interesses" arrecadatórios estatais.

Nesse ponto, surge um problema difícil de contornar. Ao comparar as contribuições para financiamento da seguridade social até hoje criadas com os impostos, percebe-se que os fatos geradores não servem para distinguir as duas figuras tributárias (por exemplo, o fato gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ é praticamente idêntico ao da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), as diferenças perceptíveis são, apenas, **o nome** e **a destinação do produto da arrecadação**. Contudo, ambos são critérios considerados irrelevantes pelo citado art. 4.º do CTN.

A única maneira de diferenciá-los e de "salvar" a teoria da pentapartição é considerar que a normatividade do art. 4.º foi parcialmente não recepcionada pela Constituição Federal de 1988, não sendo mais aplicável às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios (estes só se distinguem das demais espécies pelo fato de serem – ou, ao menos, deverem ser – restituíveis pelo destino da arrecadação).

Um último aspecto é digno de nota. Em virtude de a Constituição Federal, no art. 145, § 2.º, proibir que as taxas tenham bases de cálculo próprias de imposto, pode-se concluir que, além do **fato gerador**, torna-se necessário, também, avaliar a **base de cálculo** para decifrar sua natureza jurídica. Dessa forma, um **cotejo entre base de cálculo e fato gerador** é o melhor método para o deslinde da questão.

Em concurso público, a questão dos aspectos a serem considerados para identificar a natureza jurídica específica do tributo tem sido cobrada de três formas:

1. De maneira literal. Exemplo:

(ESAF/PROCURADOR FORTALEZA/2002) "Para conhecimento da natureza específica das diversas espécies tributárias previstas no Sistema Tributário Nacional, é essencial o exame do fato gerador da respectiva obrigação, tendo em vista que, à luz do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação". (CERTO)

2. Fazendo uma análise combinada do art. 145, § 2.º, da CF com o art. 4.º do CTN. Exemplo:

(PROCURADOR DO ESTADO RN/ 2002) "A natureza jurídica específica de um tributo é dada pelo cotejo entre o seu 'fato gerador' e a sua base de cálculo". (CERTO)

3. Em questões de nível mais elevado, exigindo que o candidato conheça que a adoção da

classificação pentapartida dos tributos, como faz o direito brasileiro, implica, necessariamente, a inaplicabilidade às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios do art. 4.º do CTN. Exemplo:

> (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF5/2006) Consoante o CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes, para qualificá-la, tanto a denominação e demais características formais adotadas pela lei quanto a destinação legal do produto da sua arrecadação. Todavia, com o advento da Constituição de 1988, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais assumiram o status de espécies tributárias. Algumas dessas exações, todavia, têm fato gerador idêntico ao dos impostos, o que torna inaplicável a citada regra do CTN. (CERTO)

1.4.2 Os impostos

Como dito anteriormente, os tributos podem ser vinculados ou não vinculados, dependendo da necessidade ou não de o Estado realizar alguma atividade específica relativa ao contribuinte para legitimar a cobrança. Quando o tributo é vinculado, o ente tributante competente para instituí-lo é justamente aquele que realiza a respectiva atividade estatal. Assim, quem realiza a obra da qual decorre valorização imobiliária cobra a contribuição de melhoria; quem presta o serviço público específico e divisível ou exerce o poder de polícia cobra a taxa.

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre **manifestações de riqueza** do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da **solidariedade social**. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade. Em resumo, as taxas e contribuições de melhoria têm caráter **retributivo** (contraprestacional) e os impostos, caráter **contributivo**.

É importante perceber que os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação de sua arrecadação a esta ou àquela atividade estatal. Aliás, como regra, a vinculação de sua receita a órgão, fundo ou despesa é proibida diretamente pela Constituição Federal (art. 167, IV). Portanto, além de serem **tributos não vinculados**, os impostos são **tributos de arrecadação não vinculada**. Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços **universais** (*uti universi*) que, por não gozarem de **referibilidade** (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeados por intermédio de taxas.

A competência para instituir impostos é atribuída pela Constituição Federal de maneira enumerada e **privativa** a cada ente federado. Assim, a União pode instituir os sete impostos previstos no art. 153 (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF); os Estados (e o DF), os três previstos no art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA); os Municípios (e o DF), os três previstos no art. 156 (IPTU, ITBI e ISS). Em princípio, essas listas são exaustivas (*numerus clausus*); entretanto, a União pode instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos

discriminados na Constituição Federal (art. 154, I). É a chamada **competência tributária residual**, que também existe para a criação de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social (art. 195, § 4.º). Em ambos os casos, a instituição depende de lei complementar, o que impossibilita a utilização de medidas provisórias (CF, art. 62, § 1.º, III).

Além da competência residual, a União detém a competência para criar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (CF, art. 154, II).

No uso dessa **competência**, denominada **extraordinária**, a União poderá delinear como fato gerador dos Impostos Extraordinários de Guerra – IEG – praticamente qualquer base econômica não imune, inclusive as atribuídas constitucionalmente aos Estados, Municípios e Distrito Federal (arts. 155 e 156). Assim, seria possível, em caso de guerra externa ou sua iminência, a instituição de um ICMS extraordinário federal. **Não seria um caso de invasão de competência estadual**, pois a União estaria usando competência própria, expressamente atribuída pela Constituição Federal. Tem-se, aqui, o único caso de **bitributação** (cobrança do mesmo tributo, sobre o mesmo fato gerador, por dois entes tributantes diversos) constitucionalmente autorizada. Dessa forma, é possível afirmar que, no tocante a impostos, **somente a União possui competência tributária privativa absoluta**, pois, no caso de guerra externa ou sua iminência, está autorizada a tributar as mesmas bases econômicas atribuídas aos demais entes políticos.

Portanto, a competência privativa para a criação de impostos pode ser visualizada da seguinte forma:

<table>
<tr><th colspan="3">ORDINÁRIA</th><th>EXTRAORDINÁRIA</th><th>RESIDUAL</th></tr>
<tr><td>IPTU,
ITBI,
ISS</td><td>ITCMD,
ICMS,
IPVA</td><td>II,
IE,
IR,
IPI,
ITR,
IOF,
IGF</td><td>Impostos extraordinários de guerra</td><td>Novos impostos
Requisitos:
- lei complementar;
- novos “Fatos Geradores” e “Bases de Cálculo”;
- não cumulatividade.</td></tr>
<tr><td>Municípios (CF, art. 156)</td><td>Estados (CF, art. 155)</td><td colspan="3" rowspan="2">União
(CF, arts. 153 e 154, I e II)</td></tr>
<tr><td colspan="2">DF – competência cumulativa (CF, art. 147)</td></tr>
</table>

1.4.2.1 A criação dos impostos

A Constituição Federal não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes políticos o façam. Da mesma forma que os penalistas dizem que não há crime sem lei anterior que o defina, pode-se afirmar que não há tributo sem lei anterior que o defina. Assim, apesar de a Constituição Federal atribuir à União a competência para a criação do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), a inércia legislativa faz com que esse tributo não exista no atual ordenamento jurídico.

Enfim, para que sejam criados tributos, o ente tributante deve editar lei (ou ato normativo de igual hierarquia, diga-se, Medida Provisória) instituindo-os abstratamente, ou seja, definindo seus fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes.

No tocante a **impostos**, todavia, a Constituição Federal exige que **lei complementar** de caráter nacional defina os respectivos **fatos geradores**, **bases de cálculo** e **contribuintes** (art. 146, III, *a*). Para esta espécie tributária, a amplitude da autonomia legislativa desfrutada pelos entes tributantes é menor, visto que condicionada por legislação nacional. Tudo isso visa a assegurar a uniformidade da incidência tributária em todo o território nacional, de forma a dar concretude ao princípio da isonomia.

Apesar disso, é importante ressaltar que o STF entende aplicável ao exercício da competência tributária a regra de que, quando a União deixa de editar normas gerais, os Estados podem exercer a competência legislativa plena, conforme dispõe o art. 24, § 3.º, da CF (RE 191.703-AgR/SP). O caso submetido ao Tribunal referia-se ao IPVA, que, por ter sido previsto apenas na Constituição Federal de 1967 (Emenda Constitucional 27/1985), sequer foi mencionado no CTN, editado um ano antes.

1.4.2.2 Os impostos e o princípio da capacidade contributiva

De acordo com o art. 145, § 1.º, da CF, sempre que possível, os **impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica** do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tecnicamente teria sido melhor o legislador constituinte ter se referido à capacidade **contributiva** e não à capacidade **econômica** do contribuinte. Isto porque quem manifesta riqueza demonstra capacidade **econômica**, mas às vezes tal riqueza não pode ser atingida pelo poder de tributar do Estado. São casos em que a capacidade **econômica** não coincide com a capacidade **contributiva**. A título de exemplo, o milionário turista americano que passa férias no Brasil possui capacidade **econômica**, mas não pode ter seus rendimentos tributados no país, não possuindo, por conseguinte, capacidade **contributiva**.

A redação adotada, contudo, apesar de não ser a mais precisa, não se revela errada, uma vez que, ao qualificar a capacidade **econômica** com a expressão **“do contribuinte”,** o legislador conseguiu, por via transversa, prever a tributação com base na **capacidade contributiva**.

O legislador constituinte, na redação do dispositivo, adotou a classificação dos impostos como **reais** ou **pessoais**. Assim, são **reais** os impostos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, aspectos subjetivos. Ou seja, incidem objetivamente sobre determinada base econômica, incidem sobre coisas. A título de exemplo, têm-se o IPTU, o IPVA, o ITR, o IPI, o ICMS. Dessa forma, se um sujeito passa um ano inteiro juntando dinheiro para comprar o sonhado televisor, vai pagar, embutido no preço, o mesmo valor de ICMS que o milionário adquirente de um aparelho idêntico para o quarto da empregada. Ao contrário, são **pessoais** os impostos que incidem de forma subjetiva, considerando os aspectos pessoais do contribuinte. Nessa linha de raciocínio, a incidência do imposto de renda é personalizada, levando em conta a quantidade de dependentes, os gastos com saúde, com educação, com previdência social etc.

O legislador ordinário, ao elaborar as leis que instituam impostos, deve obrigatoriamente verificar a possibilidade de conferir caráter pessoal ao tributo. **Havendo viabilidade, a pessoalidade é obrigatória**. A finalidade clara do dispositivo é dar concretude ao princípio da **isonomia**, tratando diferentemente quem é diferente, na proporção das diferenças (desigualdades) existentes. É uma maneira de buscar a justiça social (redistribuir renda) utilizando-se da justiça fiscal (paga mais quem pode pagar mais).

A Constituição não impõe a aplicação do princípio a todos os **tributos**, mas apenas aos **impostos**, e somente quando possível.

Justamente por isso, o CESPE, no concurso para Procurador Federal, realizado em 2002, considerou **correta** a seguinte assertiva: "Embora o princípio da isonomia aplique-se também à esfera tributária e se aproxime em muito do princípio da capacidade contributiva, nem todos os tributos são delineados na lei em função da capacidade econômica dos contribuintes".

Na mesma linha de raciocínio, a ESAF, no concurso para Procurador do Município de Fortaleza, também realizado em 2002, considerou **incorreta**, por tentar submeter à regra todas as espécies tributárias, a assertiva: "Em consonância com os princípios gerais ditados pela Constituição Federal, referentes ao Sistema Tributário Nacional sempre que possível, os *tributos* terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" (grifou-se).

Já a Fundação Carlos Chagas, seguindo a literalidade, tem sido mais incisiva e, no concurso para Advogado da DESENBAHIA, no mesmo ano de 2002, considerou **correta** a afirmação: "É certo que o princípio da capacidade contributiva encontra-se intrinsecamente ligado ao da igualdade tributária e aplica-se apenas aos impostos, e não às taxas, empréstimos compulsórios e contribuição de melhoria".

Aqui, um ponto deve ser destacado. Conforme será detalhado adiante, o Supremo Tribunal Federal entende que, apesar de previsto como de observância obrigatória apenas na criação dos impostos (sempre que possível), **nada impede que o princípio da capacidade contributiva seja levado em consideração na criação de taxas**.

1.4.3 As taxas

Segundo a Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. 145, II – na mesma linha de raciocínio, conferir o art. 77 do CTN).

O ente competente para instituir e cobrar a taxa é aquele que presta o respectivo serviço ou que exerce o respectivo poder de polícia. Como os Estados têm competência material residual, podendo prestar os serviços públicos não atribuídos expressamente à União nem aos Municípios (CF, art. 25, § 1.º), a consequência é que, **indiretamente, a Constituição Federal atribuiu a competência tributária residual para instituição de taxas aos Estados**. Esse entendimento, apesar de controverso, já foi adotado pela ESAF no concurso para Fiscal de Tributos Estaduais do Pará, realizado em 2002, em que foi considerada correta (após se completarem as lacunas) a seguinte assertiva: "A Constituição Federal atribui a denominada competência residual ou remanescente, quanto aos impostos à União e, no que se

refere às taxas e às contribuições de melhoria aos Estados-membros”.

Os contornos da definição constitucional deixam claro que as taxas são tributos **retributivos** ou **contraprestacionais**, uma vez que não podem ser cobradas sem que o Estado exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.

São dois, portanto, os “fatos do Estado” que podem ensejar a cobrança de taxas: a) o exercício regular do poder de polícia, que legitima a cobrança da **taxa de polícia**; e b) a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, que possibilita a cobrança de **taxa de serviço**.

1.4.3.1 Taxas de polícia

As taxas de polícia têm por fato gerador o exercício regular do poder de polícia (atividade administrativa), cuja fundamentação é o princípio da **supremacia do interesse público sobre o interesse privado**, que permeia todo o direito público. Assim, o bem comum, o interesse público, o bem-estar geral podem justificar a restrição ou o condicionamento do exercício de direitos individuais.

Nesse sentido, o CTN, em seu art. 78, conceitua poder de polícia como a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Para que seja possível a cobrança de taxas, o exercício do poder de polícia precisa ser **regular**, ou seja, desempenhado em consonância com a lei, com obediência ao princípio do devido processo legal e sem abuso ou desvio de poder (CTN, art. 78, parágrafo único).

A lista de interesses públicos fundamentais cuja proteção pode dar ensejo ao exercício do poder de polícia (acima transcrita) é meramente exemplificativa (*numerus apertus*), pois, com base na mesma fundamentação (supremacia do interesse público sobre o privado), outros interesses também podem ser protegidos.

Observe-se que a redação do art. 145, II, da Constituição deixa claro que a possibilidade de cobrança de taxa por atividade estatal potencial ou efetiva refere-se apenas às taxas de serviço, de forma que **só se pode cobrar taxa de polícia pelo efetivo exercício desse poder**. Assim, a título de exemplo, a taxa municipal de licença de localização e funcionamento pode ser cobrada quando da inscrição inicial, se o Município dispõe de órgão administrativo que fiscaliza a existência de condições de segurança, higiene etc. (STF, RE 222.251; e STJ, REsp 152.476).

Neste ponto merece destaque um aspecto que tem gerado um conjunto de interpretações equivocadas. É comum que os municípios cindam a taxa ora estudada em duas: a) a de **localização**, cobrada previamente à instalação do empreendimento em determinado local do município, implicando a inscrição do requerente no cadastro de contribuintes; e b) a de **funcionamento**, cobrada periodicamente (são frequentes as exigências semestrais ou anuais), como condição para que a atividade se inicie e continue

sendo regularmente exercida pelo interessado.

A periodicidade da cobrança da taxa de funcionamento é justificável pela necessidade de o poder público verificar se continuam sendo cumpridas as exigências legais que condicionam o exercício da atividade. Tal verificação é, nos termos estudados, típico exercício do poder de polícia, configurando, a cada nova fiscalização, novo fato gerador da taxa.

Todavia, há clássico entendimento jurisprudencial no sentido da ilegitimidade da cobrança periódica da taxa a título de mera **renovação,** sem que haja **novo procedimento de fiscalização** (o entendimento era semelhante tanto no STF – RREE 195.788, 113.835 e 108.222 – quanto no STJ – REsp 236.517 e 76.196). Não obstante, em decisões mais recentes o STF tem presumido o exercício do poder de polícia quando existente o órgão fiscalizador, mesmo que este não comprove haver realizado fiscalizações individualizadas no estabelecimento de cada contribuinte (RE 416.601). Não se pode afirmar que o Supremo Tribunal Federal passou a aceitar a cobrança de taxa de polícia sem o efetivo exercício do poder de polícia. A novidade reside na possibilidade de **presunção do exercício** de tal poder, pois se há órgão de fiscalização devidamente criado e integrado por servidores legalmente competentes para o exercício de certa atividade, parece razoável presumir que tal atividade está sendo exercida. A presunção vem em boa hora, permitindo a utilização da tecnologia e da inteligência fiscal como meios de superar a arcaica prevalência da fiscalização ostensiva de porta em porta.

Outro ponto que merece destaque é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca da natureza jurídica da impropriamente denominada **“contribuição” para o FUNDAF** – Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização. Conforme deixam claro sua denominação formal e sua norma instituidora (art. 6.º do Decreto-lei 1.437/1975), o FUNDAF destina-se a reforçar o caixa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, fazendo face aos encargos específicos de sua atividade fiscalizatória.

Não obstante, conforme estudado no item 1.4.1 deste Capítulo, o art. 4.º do Código Tributário Nacional considera irrelevante para a definição da natureza jurídica de um tributo sua denominação formal a destinação legal do produto da arrecadação, sendo imprescindível, para tanto, a análise do fato gerador da respectiva obrigação. Foi dentro deste contexto que o Superior Tribunal de Justiça, percebendo o **caráter compulsório** (e, portanto, tributário) da exação e verificando que o art. 22 do Decreto-lei 1.455/1976 trata a “contribuição” para o FUNDAF como **ressarcimento** (ou seja, contraprestação) pelas “despesas administrativas **decorrentes de atividades extraordinárias de fiscalização**”, entendeu que estas atividades configuram o fato gerador do tributo que, exatamente por isto, é enquadrado como uma verdadeira **taxa pelo exercício do poder de polícia**. Em termos práticos, reconhecido o caráter tributário da exação, impõe-se a disciplina em lei dos elementos essenciais à cobrança (princípio da legalidade estrita), o que levou o Tribunal a declarar a **impossibilidade de cobrança feita com base em meros atos regulamentares da Receita Federal** (REsp 1.275.858/DF).

Registramos, por oportuno, que também já passaram pelo crivo do STF, sendo consideradas legítimas, a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (Súmula 665), a taxa de fiscalização e controle dos serviços públicos delegados (ADI 1.948-RS) e a taxa de fiscalização de

anúncios (RE 216.207), todas fundamentadas no exercício do poder de polícia.

1.4.3.2 Taxas de serviço

A criação das taxas de serviço só é possível mediante a disponibilização de serviços públicos que se caracterizem pela divisibilidade e especificidade. Segundo o Código Tributário Nacional, os serviços são **específicos** quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; são **divisíveis** quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, II e III).

Na prática, o serviço público remunerado por taxa é considerado **específico** quando **o contribuinte sabe por qual serviço está pagando**, o que não acontece, por exemplo, com a taxa de serviços diversos, cobrada por alguns municípios.

A tese tem sido bastante cobrada pelo CESPE. A título de exemplo, no concurso para provimento de cargos de Procurador do Estado do Ceará, promovido em 2008, a banca considerou correta a seguinte assertiva: "Os serviços públicos justificadores da cobrança de taxas são considerados específicos quando o contribuinte, ao pagar a taxa relativa a seu imóvel, sabe por qual serviço está recolhendo o tributo".

Já a **divisibilidade** está presente quando **é possível ao Estado identificar os usuários do serviço a ser financiado com a taxa**. Assim, o serviço de limpeza dos logradouros públicos não é divisível, pois seus usuários não são identificados nem identificáveis, uma vez que a limpeza da rua beneficia a coletividade genericamente considerada.

Foi com base nesse raciocínio que o STF, analisando o que, de maneira exageradamente resumida, tem se chamado de "taxa de lixo", editou a Súmula Vinculante 19, cujo teor se encontra abaixo transcrito:

> **STF – Súmula Vinculante 19 –** "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal".

Ora, se o lixo é proveniente de imóveis, podem-se identificar como usuários do serviço os proprietários de tais bens. Por este motivo, a Corte tomou o cuidado de inserir a palavra **exclusivamente** no enunciado sumular, pois existe manifesta inconstitucionalidade quando a taxa também é destinada à limpeza dos logradouros públicos ou a qualquer outro serviço de natureza indivisível.

Da mesma forma, não podem ser financiados por taxa, tendo em vista a indivisibilidade, os serviços de segurança pública, diplomacia, defesa externa do país etc. (para uma apreciação detalhada da tese encampada pelo STF, consultar o AgRg-AI 231.132, 2.ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 25.05.1999, DJ 06.08.1999, p. 16).

Pelo exposto, um serviço reúne as características da especificidade e da divisibilidade, podendo ser remunerado por taxa, quando para ele é possível, tanto ao Estado quanto ao contribuinte, a utilização da frase: "**Eu te vejo e tu me vês** ". O contribuinte "vê" o Estado prestando o serviço, pois sabe exatamente por qual serviço está pagando (**especificidade atendida**) e o Estado "vê" o contribuinte, uma

vez que consegue precisamente identificar os usuários (**divisibilidade presente**).

Neste ponto, a lógica que preside o sistema tributário é incontornável. Se o Estado consegue identificar os usuários de determinado serviço e estes sabem qual serviço lhe está sendo prestado, o justo é deles cobrar pela atividade estatal, e não transferir o encargo para toda a sociedade. Quando o usuário não identifica que serviços lhe estão sendo prestados ou, o que é mais comum, o Estado não tem como identificar os usuários de determinado serviço, não é possível a cobrança por tal serviço de maneira individualizada, sendo mais justo que toda a coletividade arque com o respectivo financiamento, o que é cumprido mediante a utilização da receita de impostos (recolhidos por todos em virtude de determinadas manifestações de riqueza) para remunerar o serviço.

É na esteira deste entendimento que o Supremo Tribunal Federal, adotando a classificação dos serviços públicos como **gerais** ou **específicos**, tem pacificamente entendido que os primeiros devem ser financiados com a arrecadação dos **impostos**, e os últimos por meio das **taxas**. O raciocínio é bastante lógico.

Nos serviços públicos **gerais**, também chamados **universais** (prestados *uti universi*), o benefício abrange indistintamente toda a população, sem destinatários identificáveis. Tome-se, a título de exemplo, o serviço de iluminação pública. Não há como identificar seus beneficiários (a não ser na genérica expressão “coletividade”). Qualquer eleição de sujeito passivo pareceria arbitrária. Todos os que viajam ao Recife, sejam oriundos de São Paulo, do Paquistão ou de qualquer outro lugar, utilizam-se do serviço de iluminação pública recifense, sendo impossível a adoção de qualquer critério razoável de mensuração do grau de utilização individual do serviço.

Seguindo essa linha de raciocínio, o STF cristalizou seu entendimento mediante a edição da Súmula 670, posteriormente tornada vinculante nos seguintes termos:

> **STF – Súmula Vinculante 41** – “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Destaque-se que, após a Emenda Constitucional 39/2002, passou a ser possível aos Municípios e ao Distrito Federal instituir **contribuição** de iluminação pública (CF, art. 149-A), o que não muda o posicionamento aqui esposado. A instituição de **taxa** de iluminação pública continua sendo ilegítima.

Já nos serviços públicos **específicos**, também chamados **singulares** (prestados *uti singuli*), os usuários são identificados ou, ao menos, identificáveis. Sua utilização é individual e mensurável.

A cobrança de taxa de serviço, conforme já visto, pode ser feita em face da disponibilização ao contribuinte de um serviço público específico e divisível. Quando esse serviço é definido em lei como de utilização compulsória e é posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento, a taxa pode ser cobrada mesmo sem a utilização efetiva do serviço pelo sujeito passivo. É o que a lei denomina de **utilização potencial** (CTN, art. 79, I, *b*).

Cabe ao legislador, ao instituir a taxa, verificar se o serviço transpõe a fronteira dos interesses meramente individuais, de forma que se fosse dado ao particular decidir por não utilizá-lo, o prejuízo pudesse reverter contra a própria coletividade. Em tais casos, o serviço deve ser **definido em lei como**

de utilização compulsória e o contribuinte deve recolher a taxa mesmo que não use efetivamente o serviço; nos demais casos, o particular somente se coloca na condição de contribuinte se usar o serviço de **maneira efetiva**. A título de exemplo, o serviço de coleta domiciliar de lixo é definido em lei como de utilização compulsória, pois se fosse possível ao particular decidir por não utilizar o serviço, deixando seu lixo "às moscas", a falta de higiene e de preocupação com a saúde pública, características de algumas pessoas, poderia prejudicar toda a coletividade. Já o serviço de emissão de passaportes não é definido em lei serviço de utilização compulsória, pois os particulares que não desejam viajar para o exterior e, por conseguinte, não utilizam o serviço, não trazem qualquer prejuízo para a coletividade.

Percebe-se, portanto, que a famosa frase segundo a qual "as taxas de serviço podem ser cobradas mesmo que o contribuinte não utilize efetivamente do serviço disponibilizado" somente pode ser aplicada aos serviços **definidos em lei como de utilização compulsória**, permitindo a cobrança pela chamada "**utilização potencial** ". Quanto aos demais serviços, a cobrança somente é possível diante da **utilização efetiva**.

Há de se realçar que pode ser apenas potencial **a utilização** do serviço, **jamais sua disponibilização**. Por óbvio, não é possível a cobrança de taxa pela coleta domiciliar de lixo em locais onde tal serviço não é prestado. Entretanto, imagine-se uma pessoa que possua um apartamento que utiliza apenas para dormir, não produzindo lixo algum. Nessa situação, apesar de não utilizar o serviço de coleta domiciliar de lixo, essa pessoa está sujeita à respectiva taxa se o serviço lhe foi disponibilizado.

1.4.3.3 A base de cálculo das taxas

A Constituição Federal proíbe que as taxas tenham base de cálculo **própria** de impostos (art. 145, § 2.º). Já o Código Tributário Nacional dispõe que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador **idênticos** aos que correspondem a imposto (art. 77, parágrafo único).

Vê-se que, relativamente a bases de cálculo, a Constituição Federal estabelece uma vedação mais ampla e tecnicamente superior à estatuída pelo CTN, uma vez que leva em consideração a existência de bases de cálculo próprias de taxas e bases de cálculos próprias de impostos.

Assim, para cobrar um determinado imposto, o Estado não precisa realizar qualquer atividade específica relativa ao contribuinte. Portanto, a base de cálculo deste imposto será uma grandeza econômica que não possui qualquer correlação de valor com o que o Estado gasta para a consecução de seus fins próprios. A título de exemplos, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel; a do ITR, o valor da terra nua, grandezas que correspondem a manifestações de riqueza dos respectivos contribuintes, alheias ao custo de qualquer atividade estatal.

Já no tocante às taxas, apesar de não ser possível, na maioria dos casos práticos, apurar com exatidão o custo do serviço público prestado a cada contribuinte, de forma a cobrar o mesmo valor a título de taxa, é extremamente necessário que exista uma **correlação razoável** entre esses valores. Numa situação ideal, o Estado conseguiria ratear o custo total despendido com a prestação do serviço entre os contribuintes beneficiários. Entretanto, para efeitos práticos, não é necessária uma precisão matemática. O que não pode ocorrer é uma total desvinculação entre o custo do serviço prestado e o valor cobrado

pelo Estado, pois nunca é demais ressaltar que a taxa é um tributo vinculado a uma atividade estatal anterior e serve de contraprestação a esta, de forma que, se o Estado cobrar um valor acima do que gasta para a consecução da atividade, haverá o enriquecimento sem causa do Estado, o que, por princípio, é algo que deve ser evitado.

Enfim, se o tributo é vinculado, sua base de cálculo está ligada ao valor da atividade anteriormente exercida pelo Estado, sendo idealmente a mensuração econômica dessa atividade; se é não vinculado, a base de cálculo é uma grandeza econômica desvinculada de qualquer atividade estatal. Foi justamente com base nessa linha de raciocínio que o STF sumulou o seguinte entendimento:

> **STF – Súmula 595 –** "É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica a do imposto territorial rural".

É importante notar que, apesar de não ter ficado claro no Enunciado transcrito, a cobrança da taxa de conservação de estradas não seria possível também por um outro motivo, cujos fundamentos já foram citados: a falta de especificidade e divisibilidade. Sobre esse aspecto, esclarecedor é o seguinte excerto, da lavra do Ministro Ilmar Galvão:

> "… Dessa espécie, sem sombra de dúvida, é a taxa de conservação de estradas. A manutenção de tais bens públicos não representa um serviço específico prestado *uti singuli*, nem tampouco serviço divisível, já que insuscetível de ser mensurado em relação a cada integrante do universo indefinido de usuários do referido bem, para efeito de remuneração proporcional" (STF, 1.ª T., RE 185.050-7/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Octavio Gallotti, j. 28.06.1996, *DJ* 07.03.1997, p. 5.409) (grifo do original).

Voltando à questão das bases de cálculo, na mesma linha dos posicionamentos expendidos anteriormente, o STF entende que as custas judiciais, por serem tributos da espécie taxa, cobrados para remunerar a prestação do serviço público específico e divisível da jurisdição (conceito amplo de serviço público), podem ser cobradas tendo por base de cálculo o valor da causa ou da condenação (*custas ad valorem*). Entretanto, se a alíquota for excessiva ou se inexistir previsão de um teto (valor máximo absoluto), elas se tornam ilegítimas, por não guardarem qualquer correlação com o valor gasto pelo Estado para prestar o serviço, e por configurarem uma maneira indireta de a lei excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, ferindo, portanto o princípio do livre acesso à jurisdição.

Tal entendimento, já cediço, é hoje objeto da Súmula 667 do Supremo Tribunal Federal, conforme abaixo transcrito:

> **STF – Súmula 667 –** "Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa".

Ainda no tocante às custas, é interessante relembrar que nem sempre elas foram cobradas sobre o valor da causa ou da condenação. No direito brasileiro, houve uma época em que elas eram estipuladas com base no número de carimbos apostos no processo. Apesar de soar antiquada, a sistemática era bem mais condizente com o espírito do sistema tributário nacional, visto que uma maior quantidade de

carimbos significava uma maior quantidade de despachos e decisões proferidas durante o trâmite processual, de forma a gerar uma razoável proporcionalidade entre a “quantidade do serviço prestado” e o valor da taxa cobrada.

O STF tem se mantido nessa linha de raciocínio, apesar de, por vezes, utilizar-se de verdadeiros “malabarismos interpretativos” para vislumbrar, em casos um tanto obscuros, a existência da necessária correlação entre a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal que constitui sua hipótese de incidência.

Um excelente exemplo disso foi o julgamento em que o Tribunal foi instado a se pronunciar sobre a taxa pela coleta domiciliar de lixo instituída pelo Município de São Carlos – SP. O ente tributante utilizou-se de uma maneira bastante curiosa de repartir os custos da prestação do referido serviço entre seus beneficiários. Foi feito um rateio proporcional à área construída de cada imóvel beneficiado.

Houve contestação da cobrança sob a alegação de que não existe qualquer correlação entre a área construída de um imóvel e os valores despendidos pelo Estado para nele coletar lixo, ou com o grau de utilização do serviço por parte dos respectivos proprietários. Entretanto, o STF, ao analisar o tema (RE 232.393-SP), entendeu que “o fato de a alíquota da referida taxa variar em função da metragem da área construída do imóvel – que constitui apenas um dos elementos que integram a base de cálculo do IPTU – não implica identidade com a base de cálculo do IPTU, afastando-se a alegada ofensa ao art. 145, § 2.º, da CF”. Na fundamentação do acórdão, o Tribunal acatou a presunção de que os imóveis maiores produzirão mais lixo que os imóveis menores, sendo justa a cobrança da taxa com valores proporcionais a essa utilização presumida do serviço. Por ser extremamente oportuno, transcreve-se o seguinte excerto do voto vencedor (Min. Carlos Velloso):

> “Numa outra perspectiva, deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (CF, art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. O lixo produzido, por exemplo, por imóvel com mil metros quadrados de área construída, será maior do que o lixo produzido por imóvel de cem metros quadrados. A previsão é razoável e, de certa forma, realiza também o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1.º, da C.F., que, sem embaraço de ter como destinatária (sic) os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas” (STF, Tribunal Pleno, RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 12.08.1999, *DJ* 05.04.2002, p. 55).

Registre-se que, em 4 dezembro de 2008, a nova composição do Supremo Tribunal Federal, julgando caso semelhante, desta feita relativo ao Município de Campinas-SP, reafirmou o entendimento aqui detalhado, tendo o Ministro Ricardo Lewandowski proposto a edição de Súmula Vinculante acerca da matéria. Posteriormente, foi editada a Súmula Vinculante 29, cuja redação, bastante ampla, é a seguinte:

STF – Súmula Vinculante 29 – “É constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou

> mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

O posicionamento tem sido bastante abordado em concursos públicos. A título de exemplo, o CESPE utilizou-se do acórdão do STF e, no concurso para Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados, realizado em 2002, elaborou a seguinte assertiva: “A taxa de lixo domiciliar que, entre outros elementos, toma por base de cálculo o metro quadrado do imóvel, preenche os requisitos da constitucionalidade, atendidos os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, ainda que o IPTU considere como um dos elementos para fixação de sua base de cálculo a metragem da área construída”.

Para quem conhece o acórdão, fica fácil concluir que a afirmativa é VERDADEIRA.

Um outro detalhe é digno de nota. Em tópico anterior, transcreveu-se uma questão do concurso para Advogado da DESENBAHIA, realizado em 2002, na qual a Fundação Carlos Chagas, ratificando seu apego à literalidade, considerou **correta** a afirmação: “É certo que o princípio da capacidade contributiva encontra-se intrinsecamente ligado ao da igualdade tributária e aplica-se apenas aos impostos, e não às taxas, empréstimos compulsórios e contribuição de melhoria”.

Em face do expresso pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que nada impede que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado às taxas, a assertiva **deveria ter sido considerada incorreta**.

Percebe-se que a FCC se apegou à redação literal do citado art. 145, § 1.º. Entretanto, se a redação da questão afirmar que o princípio não pode ser aplicado às taxas, o erro torna-se evidente e, mesmo que a banca seja a FCC, a afirmação deve ser tomada por falsa.

Outro ponto de grande relevância é a aceitação, por parte do STF, da criação de taxas com **valores fixos** constantes em tabelas que tomem como referência grandezas que, a rigor, poderiam ser consideradas como bases de cálculo próprias para impostos.

A título de exemplo, a Lei 7.940/1989 instituiu a **taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários**, que, em alguns casos, variava em função do **patrimônio líquido** dos contribuintes, o que, para alguns, além de configurar base de cálculo própria de imposto, significaria cálculo da taxa em função do capital social da empresa, prática vedada pelo parágrafo único do art. 77 do CTN.

Para as companhias abertas com patrimônio líquido de até 10 milhões de Bônus do Tesouro Nacional – BTN, a taxa equivaleria a 1.500 BTN; para as companhias abertas cujo patrimônio líquido estivesse acima de 10 milhões e abaixo de 50 milhões de BTN, a taxa equivaleria a 3.000 BTN; já para as companhias abertas cujo patrimônio líquido fosse superior a 50 milhões de BTN, a taxa seria de 4.000 BTN.

O Supremo Tribunal Federal acabou por entender que o patrimônio líquido não era a **base de cálculo** da taxa, mas tão somente um **fator de referência** para definir o valor a ser pago pelas empresas, estipulado na forma de **tributo fixo**.

A argumentação parece contraditória e merece esclarecimentos. A lei instituidora da taxa previu um valor fixo a ser pago para cada faixa de patrimônio líquido dos sujeitos passivos. Assim, a taxa não era calculada mediante a multiplicação de uma alíquota pelo patrimônio líquido da empresa, de forma que

este não era a “base de cálculo” do tributo, mas apenas uma grandeza usada como referência para definir o **valor fixo** a ser cobrado.

Em 2003, sepultando as discussões o STF editou a Súmula 665, cujo teor é o seguinte:

> **STF – Súmula 665** – “É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989”.

Na mesma linha, em julgado de outubro de 2008, o Tribunal considerou constitucional lei do Estado de São Paulo que utilizou como **fator de referência** para a cobrança da taxa paga aos cartórios para a transferência de imóveis o **valor do imóvel** transferido, considerando-se como tal o mesmo que foi apurado na cobrança do Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana (IPTU).

Apesar de dois Ministros entenderem que se estava utilizando para uma taxa base de cálculo de dois impostos (IPTU e ITBI), o Tribunal, por maioria, adotou o mesmo raciocínio esposado quando do julgamento acerca da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. Segundo o Ministro-Relator Menezes Direito, a variação do valor da taxa em função dos padrões considerados pela lei estadual “não significa que o valor do imóvel seja a sua base de cálculo”, pois tal montante “é apenas usado como parâmetro para determinação do valor dessa espécie de tributo” (ADI/3.887-SP).

1.4.3.4 Taxas e preços públicos – Notas distintivas

Conforme estudado, as taxas são cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Existem, portanto, taxas **de polícia** e taxas **de serviço**.

Ocorre que os serviços públicos também podem ser remunerados por preços públicos (tarifas), o que poderia gerar uma confusão conceitual entre as **taxas de serviço** e os **preços públicos**. Ambos possuem caráter contraprestacional, remunerando uma atividade prestada pelo Estado. Nos dois casos, há a exigência de referibilidade, ou seja, há de ser possível a perfeita identificação do beneficiário do serviço, que é devedor da taxa ou do preço público.

As semelhanças, contudo, param por aí. O **regime jurídico** a que estão submetidas as **taxas** é o **tributário**, tipicamente de **direito público**. Já as **tarifas** estão sujeitas a regime **contratual**, ineludivelmente de **direito privado**. Dessa diferença fundamental decorrem as demais.

Como receita decorrente de uma exação cobrada em regime de direito público, **o produto da arrecadação da taxa é receita derivada**; enquanto que **a receita oriunda de preço público é originária**, decorrendo da exploração do patrimônio do próprio Estado.

Como **tributo**, a taxa é prestação pecuniária **compulsória**, não havendo manifestação livre de vontade do sujeito passivo para que surja a obrigação de pagar. Isto é claramente percebido com a leitura do art. 79, I, *a* e *b*, do Código Tributário Nacional, que permite a cobrança da taxa não só pela utilização **efetiva** do serviço público, mas também pela utilização **potencial**, desde que, sendo definido em lei como de utilização compulsória, o serviço seja posto à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Recorde-se o exemplo do particular que mantém um apartamento fechado, sem usar o serviço de coleta domiciliar de lixo, mas tem que pagar a respectiva taxa. A vontade do particular é irrelevante e a compulsoriedade salta aos olhos.

No **preço público** a relação é **contratual**, sendo imprescindível a prévia manifestação de vontade do particular para que surja o vínculo obrigacional. A prestação pecuniária é **facultativa**.

A título de exemplo, tem-se o preço público para a utilização do serviço público de telefonia. Os particulares que desejarem obter a prestação domiciliar do serviço manifestarão sua vontade mediante a assinatura de um contrato com uma companhia concessionária e, a partir daí, nascerão as respectivas obrigações.

Em consonância com a diferenciação apontada, o STF editou a seguinte Súmula:

> **STF – Súmula 545 –** "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".

É importante relembrar que, **em virtude de o princípio da anualidade não mais ser aplicável em matéria tributária**, **tem-se por prejudicada a parte final do texto da Súmula, devendo ser desconsiderada a exigência de prévia autorização orçamentária para a cobrança de taxas**.

Como o regime das **taxas** é **legal**, **não é possível rescisão,** que pode ocorrer somente no **regime contratual** do **preço público**.

O regime jurídico tributário é circundado das **prerrogativas** de autoridade, mas é limitado por um conjunto de **restrições**, como a **obediência à legalidade, à anterioridade e a noventena**.

Assim, por exemplo, como as **custas judiciais** são tributos, não é possível a qualquer Tribunal fixá-las por Resolução ou outro ato próprio, sendo necessária a edição de **lei em sentido estrito** estipulando o valor. Além disso, a cobrança dos valores majorados só pode ser feita a partir do exercício subsequente (anterioridade) e se decorridos ao menos noventa dias da publicação da nova lei (noventena).

Também há de se destacar que, segundo expressas disposições legais (CTN, arts. 7.º e 119), só podem figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária **pessoas jurídicas de direito público**, o que é integralmente aplicável às **taxas**. Já no que concerne aos **preços públicos**, é comum o sujeito ativo ser uma **pessoa jurídica de direito privado**, como sempre ocorre nos serviços públicos delegados (concedidos, permitidos ou autorizados). A título de exemplo, tanto o STF quanto o STJ consideram que o valor pago pelos **serviços de água e esgoto** prestados por concessionária de serviço público não possui caráter tributário, possuindo **natureza jurídica de tarifa ou preço público**. Foi justamente por este fato que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 412 afirmando que "a ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil". Ora, se de tributo se tratasse, a prescrição seria regida pelo Código Tributário Nacional.

Na prática, a melhor maneira de identificar se determinada exação cobrada pelo Estado é taxa ou preço público é verificar o regime jurídico a que o legislador submeteu a cobrança.

Não há de se concluir, contudo, que o legislador possui ampla e irrestrita discricionariedade para escolha entre regime tributário ou contratual.

Sobre a forma de remuneração dos serviços específicos e divisíveis, merecem destaque as palavras do Ministro Carlos Velloso, quando relatou o Recurso Extraordinário 209.365-3/SP, conduzindo o STF a adotar a seguinte classificação:

> 1 – **Serviços públicos propriamente estatais**, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada sob o ponto de vista interno e externo; esses serviços **são indelegáveis**, porque somente o Estado pode prestá-los. **São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa**. Exemplos: a emissão de passaportes e o serviço jurisdicional.
>
> 2 – **Serviços públicos essenciais ao interesse público**: são os serviços prestados no interesse da comunidade. **São remunerados mediante taxa**. E porque as atividades remuneradas são essenciais ao interesse público, à comunidade ou à coletividade, **a taxa incidirá sobre a utilização efetiva ou potencial do serviço**. Exemplos: os serviços de coleta de lixo e de sepultamento.
>
> 3 – **Serviços públicos não essenciais** e que, quando não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. **Esses serviços são, em regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público**. Exemplos: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia, de gás etc. (STF, Tribunal Pleno, RE 209.365-3/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 04.03.1999, *DJ* 07.12.2000, p. 50).

Seguindo essa linha, em passagem lapidar, o Ministro Moreira Alves afirma: “como o Poder Público não pode fugir a essas restrições de seu poder de tributar, é evidente que, nos casos em que é devida taxa, não pode ele – sob pena de fraude às limitações constitucionais – esquivar-se destas, impondo, ao invés de taxa, preço público” (STF, Tribunal Pleno, RE 89.876/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, j. 04.09.1980, *DJ* 10.10.1980).

Feitas essas considerações, as notas distintivas entre os institutos podem ser resumidas da seguinte forma:

TAXA	PREÇO PÚBLICO (TARIFA)
• Regime jurídico de direito público.	• Regime jurídico de direito privado.
• O vínculo obrigacional é de natureza tributária (legal), não admitindo rescisão.	• O vínculo obrigacional é de natureza contratual, admitindo rescisão.
• O sujeito ativo é uma pessoa jurídica de direito público.	• O sujeito ativo pode ser pessoa jurídica de direito público ou de direito privado.

• O vínculo nasce independentemente de manifestação de vontade (compulsório).	• Há necessidade de válida manifestação de vontade para surgimento do vínculo (é facultativo).
• Pode ser cobrada em virtude de utilização efetiva ou potencial ou do serviço público.	• Somente pode ser cobrada em virtude de utilização efetiva do serviço público.
• A receita arrecadada é derivada.	• A receita arrecadada é originária.
• Sujeita-se aos princípios tributários (legalidade, anterioridade, noventena etc.).	• Não se sujeita aos princípios tributários.

1.4.4 As contribuições de melhoria

Em 1605, na Inglaterra, a coroa inglesa realizou uma obra de grande porte e com enorme dispêndio de dinheiro para retificar e sanear as margens do Rio Tâmisa, tornando-o mais navegável e estimulando o incremento da atividade econômica nas áreas ribeirinhas. Os proprietários dos imóveis localizados nessas áreas foram muito beneficiados, pois passaram a ter suas terras, antes sujeitas a frequentes alagamentos, bastante valorizadas. Visando a sanar o enriquecimento sem causa, foi criado, por lei, um tributo (*betterment tax*), a ser pago pelos beneficiários, limitado ao montante da valorização individual. Nascia a contribuição de melhoria, até hoje responsável pelo financiamento de obras de grande vulto.

A Constituição Federal de 1988, ao prever a possibilidade de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuições de melhoria, apenas declarou que elas decorrem de obras públicas (art. 145, III).

Conforme já ressaltado, tais contribuições são tributos vinculados, uma vez que sua cobrança depende de uma específica atuação estatal, qual seja a realização de uma obra pública que tenha como consequência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes.

Assim, não é todo benefício proporcionado pela obra ao particular que legitima a cobrança da contribuição. A valorização imobiliária é fundamental. Nessa linha, o CESPE, na prova para Procurador Federal, realizada em 2004, propôs a seguinte assertiva, obviamente **incorreta**: "A contribuição de melhoria pode ser cobrada quando a construção de obra pública trouxer qualquer benefício para o contribuinte".

Como a contribuição é **decorrente** de obra pública e não **para** a realização de obra pública, não é legítima a sua cobrança com o intuito de obter recursos a serem utilizados em obras futuras, uma vez que a valorização só pode ser aferida após a conclusão da obra. Excepcionalmente, porém, o tributo poderá ser cobrado em face de realização de **parte da obra**, desde que a parcela realizada tenha inequivocamente resultado em valorização dos imóveis localizados na área de influência.

O fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim sua consequência, a valorização imobiliária. A melhoria exigida pela Constituição é, segundo o STF, o acréscimo de valor à propriedade imobiliária dos contribuintes, de forma que a base de cálculo do tributo será exatamente o valor acrescido, ou seja, a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado. Assim, para efeito de cobrança da exação, **há de se considerar melhoria como sinônimo de valorização**. Nesse

sentido, segue o seguinte excerto da lavra do Tribunal (STF, 2.ª T., RE 114.069-1/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 30.09.1994, *DJ* 02.05.1994, p. 26.171):

> "Sem valorização imobiliária decorrente de obra pública não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer o *quantum* da valorização imobiliária".

Também no Superior Tribunal de Justiça, o entendimento tem sido o mesmo, conforme demonstra a Ementa do Acórdão proferido no REsp 169.131/SP:

> "1 – A Entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra.
>
> 2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (Geraldo Ataliba).
>
> 3. Precedentes jurisprudenciais (...).
>
> 4. Adoção também da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério da *mais valia* para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória)" (STJ, 1.a T., REsp 169.131/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 02.06.1998, *DJ* 03.08.1998, p. 143).

É na esteira deste raciocínio que o STF considera que a "realização de pavimentação nova, suscetível de vir a caracterizar benefício direto a imóvel determinado" com incremento de seu valor pode justificar a cobrança de contribuição de melhoria, o que não acontece com o mero "recapeamento de via pública já asfaltada", que constitui simples **serviço** de manutenção e conservação, não ensejando a cobrança do tributo (STF, 1.ª T., RE 116.148/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 16.02.1993, *DJ* 21.05.1993, p. 9.768). Na mesma linha de raciocínio, levando em consideração que as taxas e contribuições de melhoria têm fatos geradores bastante diversos, o STF entende que não se pode instituir taxa quando for cabível a criação de contribuição de melhoria (RE 121.617).

Não obstante a necessidade de valorização para que reste verificado o fato gerador da contribuição, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a fixação da base de cálculo do tributo mediante a utilização de montantes presumidos de valorização, indicados pela administração pública, desde que facultada a apresentação, pelo sujeito passivo, de prova em sentido contrário. Nas palavras do próprio Tribunal, nessas hipóteses "a valorização presumida do imóvel não é o fato gerador da contribuição de melhoria mas, tão somente, o critério de quantificação do tributo (base de cálculo), que pode ser elidido pela prova em sentido contrário da apresentada pelo contribuinte" (AgRg no REsp 613.244/RS).

Em face do exposto, fica fácil concluir que a existência do tributo tem fundamento ético-jurídico no

princípio da **vedação ao enriquecimento sem causa**. Seria injusto o Estado cobrar impostos de toda a coletividade e utilizar o produto da arrecadação para a realização de obras que trouxessem como resultado um aumento patrimonial de um grupo limitado de pessoas, sem que esse enriquecimento seja produto do trabalho ou do capital pertencente aos beneficiários.

Assim, a contribuição de melhoria tem caráter contraprestacional. Serve para ressarcir o Estado dos valores (ou parte deles) gastos com a realização da obra. É justamente por isso que existe um **limite total** para a cobrança do tributo. **O Estado não pode cobrar, a título de contribuição de melhoria, mais do que gastou com a obra**, pois se assim fizesse, o problema apenas mudaria de lado, uma vez que geraria enriquecimento sem causa do próprio Estado.

Além do limite total, a cobrança da contribuição de melhoria encontra um **limite individual**, que é o **acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado**. Esse segundo limite se fundamenta no fato de que a contribuição de melhoria é vinculada a uma valorização imobiliária, de forma que, caso se cobrasse de determinado contribuinte mais do que seu imóvel se valorizou, a parcela excedente poderia ser considerada um **imposto**, uma vez que desvinculada de qualquer atividade estatal. Em virtude de a Constituição Federal de 1988 não prever tal imposto, a cobrança não seria legítima.

Em face dos argumentos expendidos, chega-se à conclusão de que se consideram recepcionados pela atual Constituição Federal os limites individual e total estatuídos no art. 81 do Código Tributário Nacional, conforme abaixo transcrito:

> "Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo **como limite total a despesa realizada** e **como limite individual o acréscimo de valor** que da obra resultar para cada imóvel beneficiado".

Existe certa controvérsia sobre a vigência desse art. 81 (assim como do art. 82, que também trata das contribuições de melhoria), defendendo alguns autores que ele teria sido revogado pelo Decreto-lei 195, de 24 de fevereiro de 1967, que teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como norma geral em matéria de contribuições de melhoria. O decreto-lei foi editado após a promulgação da Constituição Federal de 1967, com base em competência conferida pela Constituição Federal de 1946, que entretanto ainda não tinha perdido sua vigência, o que veio a acontecer em 15 de março de 1967.

Pacificando as controvérsias acerca desse "*vacatio legis* constitucional" (lapso de tempo entre a data de publicação e a de vigência), o STF editou a Súmula 496, cujo teor é o seguinte:

> **STF – Súmula 496** – "São válidos, por que salvaguardados pelas Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1967, os Decretos-Leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967".

Apesar do entendimento, não há contradição entre os limites estatuídos pelo CTN e a disciplina trazida pelo Decreto-lei 195/1967 que, inclusive, prevê praticamente o mesmo limite total (custo da

obra) no seu art. 4.º. Já o limite individual é observado com a simples aplicação da pacífica jurisprudência no sentido de que a base de cálculo do tributo é a diferença entre os valores iniciais e finais dos imóveis beneficiados (valorização).

Em suma, **estão em vigor os limites total e individual**. Só se deve ter o cuidado de lembrar que esses limites **não** estão previstos expressamente na Constituição. Vez por outra as bancas examinadoras propõem questões com armadilhas nesse sentido. A questão cobrada pela ESAF no Concurso para Procurador da Fazenda Nacional (1998) exemplifica tal entendimento: "A Constituição de 1988 não estabelece que o limite total da contribuição de melhoria seja o valor da despesa realizada pela obra pública que lhe deu causa".

A assertiva é VERDADEIRA, porque **os limites não constam do texto constitucional**, e sim da legislação infraconstitucional.

1.4.4.1 O cálculo da contribuição de melhoria

Conforme citado anteriormente, a jurisprudência tem afirmado que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a **diferença entre os valores iniciais e finais dos imóveis beneficiados** (valorização). Tal afirmativa não é corroborada pelo Código Tributário Nacional, uma vez que este estipula duas regras que apontam para uma sistemática de cálculo bastante diferente, conforme exposto a seguir:

a) a lei instituidora da contribuição de melhoria deve determinar a **parcela do custo da obra a ser financiada pelo tributo** (CTN, 82, I, "c");
b) a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo **rateio da parcela do custo da obra** (…) pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos **fatores individuais de valorização** (CTN, art. 82, § 1.º).

Não se vislumbra, portanto, a estipulação de uma alíquota a ser aplicada sobre a valorização individual, mas sim a fixação de uma parcela do custo da obra a ser rateada entre os proprietários dos imóveis beneficiados proporcionalmente aos respectivos "fatores individuais de valorização".

Na prática, o "fator individual de valorização" é obtido pela divisão da valorização individual do imóvel pela soma das valorizações individuais dos imóveis beneficiados.

Nesse sentido, a Fundação Carlos Chagas propôs interessante questão no concurso para provimento de cargos de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, realizado em 2014. No enunciado, narrava-se a realização de obras públicas que, segundo estudos da Administração, beneficiariam cinco imóveis, resultando numa valorização média de 20%, percentual utilizado para o lançamento da contribuição contra os respectivos proprietários. Afirmou-se também que "as obras foram orçadas em R$ 250.000,00, valor esse a ser integralmente financiado por contribuição de melhoria".

Ainda segundo a questão, após a obra, a situação concretamente verificada foi a seguinte:

Imóvel	Valia (R$)	Contribuição de Melhoria Cobrada (R$)	Valorização efetiva, constatada em razão da obra

I	100.000,00	20.000,00	não teve valorização alguma
II	200.000.00	40.000,00	passou a valer 220.000,00
III	300.000.00	60.000.00	passou a valer 345.000,00
IV	400.000,00	80.000,00	passou a valer 480.000,00
V	500.000.00	100.000.00	passou a valer 625.000,00

Percebe-se que a valorização efetiva não foi a prevista pelo Estado e que o fato gerador da contribuição (valorização) não ocorreu quanto ao primeiro imóvel. Além disso, o valor cobrado a título de contribuição de melhoria ultrapassou o limite máximo individual no tocante aos imóveis II e III.

Uma análise mais apressada poderia levar à conclusão de que os valores cobrados dos proprietários dos imóveis IV e V estariam corretos, pois ficaram dentro dos limites estabelecidos. Tal raciocínio é equivocado, pois seria injusto cobrar do proprietário do imóvel IV 100% do valor acrescido e do proprietário do imóvel V apenas 80% (100.000,00/125.000,00). É neste ponto que ganham relevância os “fatores individuais de valorização”. O montante a ser cobrado de cada proprietário deve ser obtido pelo produto entre o fator individual e o valor total a ser custeado. Assim, para o imóvel II, por exemplo, o valor a ser pago seria o “fator individual de valorização” (20mil/270mil = 0.074 = 7,4%)[1] multiplicado pelo custo a ser financiado pela contribuição (250 mil), ou seja, aproximadamente R$ 18.518,51.

Nessa linha, dentre as alternativas propostas na questão, a assertiva considerada **correta** afirmava o seguinte: “se o fator individual de valorização do imóvel II, apurado com base na legislação própria, fosse igual a 0,074 (ou 7,4%), a contribuição de melhoria relativa a esse imóvel poderia ser determinada e, posteriormente, lançada e cobrada, mediante o rateio do custo total da obra por esse fator individual de valorização”.

Em termos matemáticos, independentemente de eventuais fórmulas constantes da legislação própria, é possível afirmar que o valor a ser pago pode ser determinado por uma simples “regra de três”, **dividindo-se o valor a ser financiado entre os proprietários dos imóveis beneficiados proporcionalmente à valorização individual de cada imóvel**.

Percebe-se que a sistemática estatuída no Código **garante a observância do limite total** (global), pois o valor rateado entre os beneficiários é uma parcela do custo da obra (podendo chegar até 100% deste valor), mas **não garante matematicamente a observância do limite individual**, pois pode ocorrer de o custo da obra ser muito maior que a soma das valorizações individuais. Nesse caso, deve-se reduzir a parcela a ser rateada à soma de tais valorizações, sob pena de desobediência à própria regra do Código que impõe também o respeito ao limite individual.

Por fim, alerta-se aos que se preparam para concursos públicos que, não obstante o raciocínio ora exposto já haver sido objeto da inteligente questão da Fundação Carlos Chagas, também devem ser consideradas corretas as tradicionais afirmativas no sentido simplório de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a diferença entre os valores iniciais e finais dos imóveis beneficiados (valorização). É o que simploriamente afirma a jurisprudência brasileira.

1.4.5 Os empréstimos compulsórios

Dispõe a Constituição Federal, no seu art. 148:

> "Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
>
> I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
>
> II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.
>
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição".

Os empréstimos compulsórios são empréstimos forçados, coativos, porém restituíveis. A obrigação de pagá-los não nasce de um contrato, de uma manifestação livre das partes, mas sim de determinação legal. Verificada a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação de "emprestar" dinheiro ao Estado.

O fato de serem restituíveis levou alguns doutrinadores a sustentar que os empréstimos compulsórios não seriam tributos, vez que os recursos arrecadados não se incorporam definitivamente ao patrimônio estatal. Esse entendimento não merece prosperar, pois a exação se enquadra com perfeição na definição de tributo constante do art. 3.º do CTN, que não contempla nenhum requisito relativo à definitividade do ingresso da receita tributária nos cofres públicos. Também confirma o entendimento o fato de o referido art. 148 da CF/1988, que é o fundamento constitucional para a existência de empréstimos compulsórios no ordenamento jurídico brasileiro, encontrar-se inserido na seção que trata dos princípios gerais do sistema tributário nacional. A obrigatoriedade de restituição dos recursos arrecadados serve para dar fisionomia própria ao tributo, de forma a caracterizá-lo como uma espécie tributária distinta, embora não sirva como argumento para descaracterizá-lo como tributo.

Nessa linha de raciocínio, é possível afirmar, de forma convicta, que **está superado o entendimento consolidado na Súmula 418 do Supremo Tribunal Federal** ("O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária"), uma vez que a Emenda Constitucional 18/1965, ao incluir os empréstimos compulsórios nas disposições constitucionais sobre o sistema tributário nacional, pôs fim às controvérsias.

O STF pacificou a questão, entendendo, de forma incontroversa, que os empréstimos compulsórios são tributos. Transcreve-se, a título de exemplo, um excerto do voto vencedor proferido pelo Ministro Moreira Alves (Relator), quando a Corte julgou o RE 146.733-9/SP:

> "De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas" (STF, Tribunal Pleno, RE 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira

Alves, j. 29.06.1992, *DJ* 06.11.1992, p. 20.110).

Nos concursos públicos, a natureza tributária do empréstimo compulsório é pacífica, conforme demonstra a seguinte assertiva (**errada**), retirada da prova para provimento de cargos de Procurador Federal de 2004 realizada pela CESPE: “Os empréstimos compulsórios não têm natureza tributária, uma vez que não transferem definitivamente recursos dos particulares para o Estado, devendo ser restituídos nos termos da lei”. A ESAF, da mesma forma, no concurso para Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, promovido em 2009, após uma divulgação equivocada de gabarito, teve que se curvar aos recursos dos candidatos e considerar correta a seguinte assertiva: “Em relação aos empréstimos compulsórios, é correto afirmar que é um tributo, pois atende às cláusulas que integram o art. 3.º do Código Tributário Nacional”.

1.4.5.1 Competência, casos e forma de instituição

A competência para a criação de empréstimos compulsórios é **exclusiva da União**. Esta é uma regra sem exceções. Por mais urgente, grave, relevante que seja a situação concreta, não é possível a instituição da exação por parte dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

A instituição de empréstimos compulsórios só é possível mediante **lei complementar**. Esse ponto tem gerado equívocos. Nas situações em que é possível a instituição de empréstimos compulsórios (guerra externa ou sua iminência, calamidade pública e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional), a relevância e a urgência saltam aos olhos. Isto tem feito com que alguns, numa análise mais apressada, recordem-se das medidas provisórias, pois sua edição depende, exatamente, da presença desses requisitos (relevância e urgência). Todavia, como a Constituição exige lei complementar para a criação dos empréstimos compulsórios e proíbe que as medidas provisórias regulamentem matérias sujeitas a reserva de lei complementar (art. 62, § 1.º, III), a conclusão é óbvia: **leis ordinárias e medidas provisórias não podem criar empréstimos compulsórios**.

Apesar da clareza do raciocínio, por vezes as bancas de concursos públicos elaboram questões em que se pinta um quadro de grave crise institucional, tentando induzir o candidato a aceitar a utilização de lei ordinária ou medida provisória para a criação de empréstimo compulsório. Transcreve-se, nesta linha, uma questão elaborada pelo CESPE no concurso para Auditor-Fiscal da Previdência Social, em 2000: “Se o Brasil tivesse grandes porções de seu território afetadas por violentos furacões, com a destruição de cidades e alta mortandade, e se, nessa situação, o Presidente da República baixasse decreto reconhecendo a ocorrência de calamidade pública em nível nacional, isso permitiria que a União instituísse empréstimo compulsório, mediante a aprovação de lei ordinária pelo Congresso Nacional, pois a hipótese de calamidade pública, ao lado da de guerra externa ou de iminência desta, é uma das que autorizam a criação dessa espécie de tributo”.

A assertiva é FALSA, pois, apesar da insofismável presença de relevância e urgência na situação proposta, nada justifica a instituição de empréstimo compulsório por instrumento normativo diferente da lei complementar.

Um outro ponto digno de destaque é o fato de o CTN, em seu art. 15, III, prever a instituição de

empréstimos compulsórios numa terceira situação, qual seja a "conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo". Situação muito semelhante à prevista no dispositivo ocorreu em 1990, com a edição da MP 168/1990, convertida na Lei 8.024/1990, a qual implementou parte das medidas do "Plano Collor I", entre as quais a retenção de toda importância superior a 50.000 cruzados novos depositada nas cadernetas de poupança e nas contas correntes e de 80% das aplicações no *over* e demais produtos financeiros. Era uma tentativa de conter a inflação, baseando-se no raciocínio de que a absorção do poder aquisitivo diminuiria a demanda, segurando os preços.

O STF não chegou a se pronunciar sobre a matéria, pois atendeu questão de ordem e concluiu que o julgamento da ADIn 534/DF ajuizada contra a citada MP 168/1990 restara prejudicado em virtude da devolução integral dos ativos. Apesar disso, é extremamente esclarecedor o excerto abaixo, extraído de julgamento do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região:

> "… III – A retenção compulsória dos ativos financeiros, em cruzados novos, determinada pela Medida Provisória 168/1990, convolada na Lei 8.024/1990, sujeita à fiscalização do BACEN, com promessa de restituição, nos prazos e condições fixados naqueles diplomas legais, configura disfarçado empréstimo compulsório, flagrantemente inconstitucional, por não encontrar adequado fundamento nos incisos I e II do art. 148 da Constituição Federal de 1988, eis que não instituído mediante lei complementar e inobservado o princípio da anterioridade tributária, previsto no art. 150, III, b [a indicação correta seria alínea *c]*, da Carta Constitucional vigente, de vez que apenas o empréstimo compulsório previsto no art. 148, I, da Constituição Federal a ele não está sujeito" (TRF 1.ª Região, 2.ª T., AMS 91.01.06056-2, Rel. Juíza Assusete Magalhães, j. 14.04.1992, *DJ* 01.07.1992).

Assim, clara é a conclusão de que **o citado art. 15, III, do CTN não foi recepcionado pela nova Constituição Federal**, de forma que **os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos nas hipóteses constitucionalmente previstas**.

Como já ressaltado, nas situações que autorizam a instituição de empréstimos compulsórios, a urgência e a relevância sempre se fazem presentes. Entretanto, o legislador foi sensível ao fato de que, nos casos de guerra externa e sua iminência e de calamidade pública, há uma necessidade bem maior de celeridade, de rapidez na instituição e cobrança do tributo. Justamente por isso, nesses casos a exação pode ser criada e cobrada de imediato, **sem necessidade de obediência aos princípios da anterioridade e da noventena** (a serem detalhadamente analisados quando do estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar).

1.4.5.2 Destinação da arrecadação

Nos termos do parágrafo único do multicitado art. 148 da CF, a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. O dispositivo visa a evitar que haja um desvirtuamento do tributo, pois se a Constituição Federal previu quais as circunstâncias que autorizam a criação do tributo, não faria sentido utilizar os recursos arrecadados em

outras despesas. Assim, se o empréstimo compulsório foi criado em virtude de uma guerra externa, toda sua arrecadação deve ser carreada para fazer face aos esforços de guerra.

Novamente, reaviva-se a advertência para que não seja feita confusão entre tributo vinculado com tributo de arrecadação vinculada. O tributo é considerado vinculado quando o Estado tem de realizar alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo para legitimar a cobrança. A exigência não tem correlação com a destinação da arrecadação. Já a principal característica dos tributos com arrecadação vinculada é a necessidade de utilização da receita obtida, exclusivamente com determinadas atividades. Assim, os **empréstimos compulsórios são tributos de arrecadação vinculada**. No tocante a sua classificação como tributos vinculados ou não vinculados, não há qualquer definição prévia, nem na Constituição, nem no CTN, de forma que este aspecto só poderá ser verificado por intermédio da análise pormenorizada do fato gerador definido nas leis que os instituam.

Apesar da liberdade conferida ao legislador, decorrente da não exigência de qualquer atividade estatal anterior, os empréstimos compulsórios já criados no Brasil foram todos não vinculados (sobre aquisição de combustíveis, automóveis e energia elétrica, p. ex.). O motivo é simples. Se o Estado pode optar por fazer ou não a cobrança do tributo depender da realização de uma atividade voltada ao sujeito passivo, a tendência é que se estabeleça a cobrança sem necessidade de tal contraprestação.

1.4.5.3 Restituição

O parágrafo único do art. 15 do Código Tributário Nacional exige que a lei instituidora do empréstimo compulsório fixe o prazo e as **condições de resgate**. Assim, a tributação não será legítima sem a previsão de restituição.

Não seria nem necessária a previsão infraconstitucional para que se entendesse como exigível a fixação dos prazos e condições da restituição. A conclusão deve decorrer do simples fato de o tributo ter sido denominado empréstimo, apesar de compulsório.

O STF tem entendimento firmado no sentido de que a restituição do valor arrecadado a título de empréstimo compulsório deve ser efetuada na mesma espécie em que recolhido (RE 175.385/CE). Como o tributo, por definição, é pago em dinheiro, a restituição deve ser efetivada também em dinheiro.

Nessa linha, o CESPE, na prova do concurso público para Juiz Federal do TRF 5.ª Região, realizado em 2005, propôs a seguinte assertiva (CERTA): “A União poderá instituir empréstimo compulsório, sempre por lei complementar, vinculando os recursos às despesas que fundamentaram sua instituição, sendo que a restituição deverá ser, necessariamente, em moeda, quando esta for o objeto do empréstimo”.

Esse foi um dos fundamentos para a declaração de inconstitucionalidade dos empréstimos compulsórios sobre veículos e sobre combustíveis, surgidos conjuntamente ainda na vigência da Constituição Federal de 1969. A devolução foi prevista não em dinheiro, mas em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento.

Entretanto, excepcionalmente, no caso do empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás, o STF decidiu que o tributo criado havia sido recebido pela Constituição Federal de 1988, acatando a possibilidade de devolução em ações (AGRRE 193.798/PR – Rel. Min. Ilmar Galvão).

1.4.6 As contribuições especiais

Dispõe o art. 149 da Constituição Federal:

> "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo".

Percebe-se que o legislador constituinte previu a possibilidade de a União instituir **três** espécies de contribuições, quais sejam: a) as contribuições sociais; b) as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE); e c) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (corporativas).

Neste ponto, registra-se um detalhe muito importante. A competência para a criação das contribuições do art. 149 é destinada **exclusivamente à União**. Entretanto, o § 1.º do mesmo artigo traz uma exceção, nos seguintes termos:

> "§ 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União".

Nessa linha de raciocínio, no concurso para o Ministério Público de Tocantins (2004), o CESPE considerou CORRETA uma assertiva que afirmava taxativamente que as contribuições especiais "são de competência exclusiva da União, porém há exceção a essa regra".

A nova redação, dada pela EC 41/2003, fixou como **piso** para as alíquotas das contribuições instituídas pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal aquela cobrada pela União dos seus servidores titulares de cargos efetivos. Além disso, a redação anterior dispunha que tais contribuições custeariam sistemas de previdência **e assistência social**. A referência à assistência não fazia muito sentido, uma vez que sistemas assistenciais não possuem caráter contributivo (CF/1988, art. 203).

Esses pontos merecem atenção especial de quem se submete a concursos públicos, pois o que as bancas mais gostam de cobrar são novidades e exceções, e as Emendas 41 e 42/2003, estão repletas de ambas as coisas.

Inspirado na máxima segundo a qual não se devem exportar tributos, mas sim mercadorias e serviços, o legislador constituinte derivado, por intermédio da EC nº 33/2001, estabeleceu, no § 2º, inciso I, do multicitado art. 149 da CF/88, que **as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação**.

Na contramão do objetivo de desonerar por completo as exportações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil adotou uma interpretação absolutamente literal do dispositivo, entendendo que a imunidade somente impediria a cobrança de contribuições que tivessem como base de cálculo exatamente a **receita**. Assim, realmente não poderiam ser cobradas dos exportadores a contribuição para o Programa de

Integração Social – **PIS** e a Contribuição para Financiar a Seguridade Social – **COFINS**, uma vez que oficialmente incidentes sobre a **receita** ou **faturamento**. Entretanto, ainda segundo a interpretação da SRF, seria viável a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL,** mesmo no que concerne ao **lucro decorrente de exportações**.

O Supremo Tribunal Federal chegou a rechaçar cautelarmente a sede arrecadatória federal, ao afirmar que se o lucro é a parcela da receita que resta após o abatimento das despesas dedutíveis, ele também é imune, não se podendo artificiosamente resgatar para o terreno da tributação algo que se encontra na zona morta da imunidade (Plenário, AC 1.738-MC, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 17.09.2007, DJ de 19.10.2007).

No entanto, embarcando na literal interpretação dada pela Fazenda Pública, nossa Suprema Corte acabou por pacificar o entendimento de que o legislador constituinte claramente diferenciou a **receita** do **lucro**, tanto é que autorizou a criação de tributos distintos para gravar tais bases econômicas. Nessa linha, ainda no entender do Tribunal, ao imunizar as **receitas** decorrentes de exportação, a Constituição não desejou proibir a tributação do **lucro** (RE 474.132, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12.08.2010).

No mesmo julgado, afirmou-se que a imunidade em questão também não impedia a cobrança da CPMF (enquanto vigorou tal contribuição), pois o tributo não incidia sobre o resultado imediato da exportação (o recebimento da receita), mas sobre operações (movimentações financeiras) realizadas posteriormente pelo exportador.

Pela importância do julgado, transcreve-se abaixo a respectiva ementa:

> "Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento".

Não obstante a imunidade nas operações de exportações, as contribuições sociais e de intervenção no

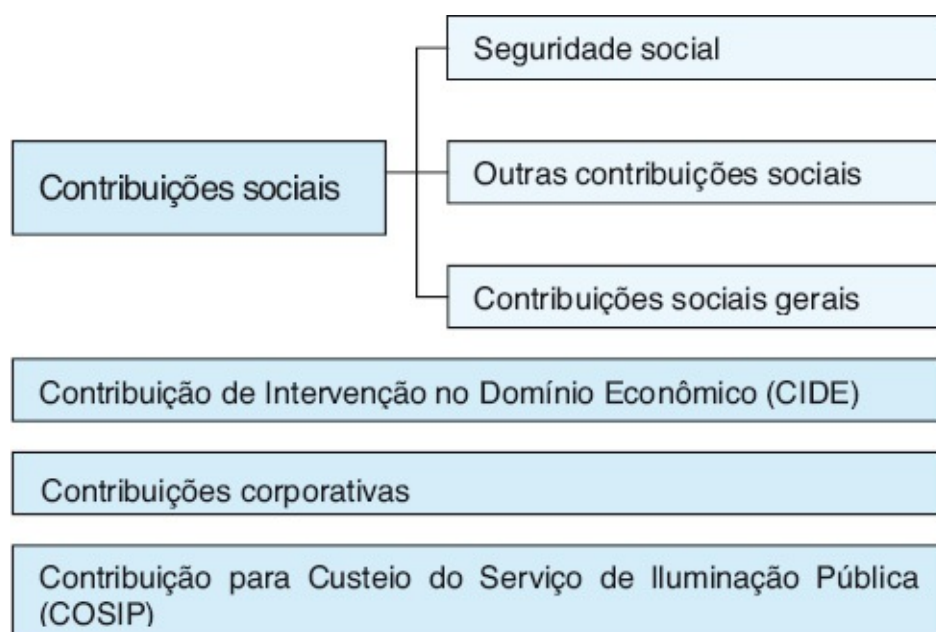
domínio econômico **incidem sobre a importação** de produtos estrangeiros ou serviços (CF, art. 149, § 2º, II). Nestas hipóteses, trata-se de regra destinada a equalizar a carga tributária incidente sobre as importações, deixando-a semelhante àquela que grava o produto nacional nas operações internas. Desta forma, o comerciante que vende uma mercadoria dentro do Brasil, está sujeito à incidência da dupla PIS/COFINS sobre sua receita; já nas importações, o recebedor da receita é o exportador estrangeiro, não sendo possível ao Brasil impor a tal agente o dever de recolher tributo aos cofres nacionais. Para que não haja um benefício fiscal ao produto estrangeiro (não onerado pelo PIS/COFINS sobre receita), criou-se, sob a autorização da norma constitucional ora analisada, a dupla PIS/COFINS-importação, com peso semelhante àquele que onera as operações internas (Lei nº 10.865/2004).

A par dessas espécies de contribuição, previstas no art. 149, a Emenda Constitucional 39/2002, acrescentou à Constituição Federal o art. 149-A, atribuindo competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem **contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública**, a ser estudada mais adiante.

De qualquer forma, em sede doutrinária e jurisprudencial, ainda não há uma definição precisa do enquadramento da citada contribuição no quadro das espécies tributárias existentes no Brasil.

Como exemplo da indefinição, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado do Piauí, realizado em 2004, considerou **correta** assertiva afirmando que a contribuição de iluminação pública "é uma contribuição *sui generis* que pode ser instituída pelos Municípios ou Distrito Federal".

Opta-se, nesta obra, pela inclusão das contribuições de iluminação pública como espécie das "contribuições especiais", uma vez que, atualmente, tal rubrica já comporta um conjunto de contribuições com características bem diferenciadas entre si.

Seguindo esta linha, as contribuições especiais serão classificadas da seguinte forma:

A denominação doutrinária "contribuições especiais" visa a diferençar tais espécies tributárias das já estudadas contribuições de melhoria. Já a designação "contribuições parafiscais", em desuso, mas ainda

adotada por alguns doutrinadores, decorre do fato de que essas contribuições, em sua origem, eram instituídas com o objetivo de arrecadar recursos em favor de entidades não integrantes da administração pública, mas que realizavam atividades de interesse público (atuando paralelamente ao Estado). Como atualmente as contribuições do art. 149 também podem ser destinadas à própria administração pública, perdeu o sentido a adoção de tal terminologia.

Sobre esse aspecto, um ponto é digno de nota. O fato de, via de regra, as contribuições especiais terem os produtos de suas arrecadações vinculados a determinada atividade, levou alguns autores a defender que todas as etapas relativas a tal atividade, desde a arrecadação da contribuição até a realização das despesas, deveriam ficar a cargo de uma mesma pessoa jurídica ou, ao menos, de um órgão autônomo.

Se o entendimento fosse seguido, o INSS, autarquia federal, deveria arrecadar, fiscalizar, administrar e aplicar as receitas das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, de forma que seria ilegítima sua cobrança pela Receita Federal do Brasil, órgão da União.

O Supremo Tribunal Federal, quando instado a se pronunciar sobre o assunto, firmou entendimento contrário a essa corrente doutrinária, conforme se pode verificar no excerto abaixo, extraído do voto (vencedor) do Ministro-Relator Moreira Alves, proferido no julgamento do RE 146.773-9:

> "Para que fosse inconstitucional essa forma de arrecadação, necessário seria que a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as suas etapas, tivesse de ser da competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social. E não é isso o que resulta dos textos constitucionais concernentes à seguridade social" (STF, Tribunal Pleno, RE 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29.06.1992, *DJ* 06.11.92, p. 00684).

Interessante ressaltar que, no acórdão atacado pelo RE 146.773, o juiz e famoso tributarista Hugo de Brito Machado, afirmara expressamente que "a 'contribuição' criada pela Lei 7.689/1988 não é uma contribuição para a seguridade social, posto que não se comporta no regime constitucional desta". No entender dos que seguem essa corrente, em se criando, a título de contribuição para a seguridade social, um tributo cuja administração esteja afeta a órgão diferente da autarquia previdenciária, estar-se-ia criando um *imposto*. No caso específico da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, a criação seria de um inconstitucional adicional de imposto de renda com receita vinculada.

O raciocínio não merece prosperar pelos motivos já aduzidos, que são sintetizados e reforçados pelas pedagógicas palavras do Ministro Carlos Velloso (RE 138.284-CE):

> "o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de 15.12.88, que, no seu art. 1.º, dispõe expressamente que 'fica instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social'. De modo que, se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que, uma remota possibilidade de descumprimento da lei não seria

capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional" (STF, Tribunal Pleno, RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso j. 01.07.1992, *DJ* 28.08.1992, p. 13.456).

A matéria é costumeiramente objeto de questionamento em concurso público, como demonstra o item seguinte (**errado**), extraído do certame para provimento do cargo de Procurador do INSS, realizado em 1996: "As contribuições devem ser arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). Se, diversamente, a arrecadação for efetivada pela União, restará descaracterizada a natureza jurídica da contribuição, evidenciando, nessa hipótese, tratar-se de imposto".

Apesar de a questão ser antiga, hoje a matéria volta a ganhar muita importância, pois a criação da Receita Federal do Brasil teve por consectário atribuir ao órgão da União a cobrança de todas as contribuições que outrora eram administradas pela autarquia previdenciária.

1.4.6.1 Contribuições sociais

As contribuições sociais são a primeira das subespécies de contribuições especiais previstas no art. 149 da Constituição Federal. É terminologicamente incorreto utilizar a expressão "contribuições sociais" como gênero, pois elas são apenas a subespécie de contribuição especial utilizada pela União, quando esta quer conseguir recursos tributários para atuar na área social.

Segundo o entendimento esposado pelo STF (RE 138.284-8/CE), essa subespécie ainda está sujeita a mais uma divisão. Assim, tais contribuições podem ser classificadas como: a) **contribuições de seguridade social** (quando destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social – vide CF, art. 194); b) **outras contribuições sociais** (as residuais previstas na CF, art. 195, § 4.º); ou c) **contribuições sociais gerais** (quando destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social).

Apesar de soar estranha a utilização de dois subitens denominados de maneira tão genérica (gerais e outras), segue-se aqui tal classificação, por ser a terminologia adotada pelo STF.

1.4.6.2 Contribuições de Seguridade Social e outras contribuições sociais

As contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, apesar de previstas no citado art. 149 da CF/1988, encontram algumas regras bastante específicas no art. 195 da Magna Carta, dispositivo em que são relacionadas as bases econômicas sobre as quais podem incidir (fontes de financiamento). Contudo, além daquelas fontes, o § 4.º deste mesmo artigo permite que a União institua novas fontes destinadas à manutenção ou à expansão da seguridade social (classificadas pelo STF como "outras contribuições sociais").

Relembre-se que o art. 154, I, autoriza que a União institua, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal.

Assim, é possível dizer que a União possui duas espécies de **competência residual**: a) para instituir **novos impostos**; e b) para instituir **novas contribuições sociais de financiamento da seguridade social**. Em ambos os casos, são necessárias a instituição via **lei complementar**, a obediência à técnica da **não**

cumulatividade e a **inovação quanto às bases de cálculo e fatos geradores**.

Quanto ao último aspecto, o STF entende que a exigência de inovação só existe dentro da própria espécie tributária, ou seja, um novo **imposto** deve possuir base de cálculo e fato gerador diferentes daqueles que servem para incidência de **impostos** já existentes. Já uma nova **contribuição** só pode ser criada se o seu fato gerador e sua base de cálculo forem diferentes daqueles definidos para as **contribuições** já criadas. Percebe-se que, no entender do Tribunal, quando o § 4.º do art. 195 da CF exige, para a criação das contribuições residuais, obediência ao inciso I do art. 154 da mesma Carta, o cumprimento da exigência deve ser feito com as devidas adaptações.

Há quem afirme que a remissão ao art. 154, I, da CF/1988 teria sido feita apenas para exigir que a instituição da contribuição residual fosse veiculada em lei complementar. No entanto, se o legislador constituinte originário quisesse estatuir regra tão singela, teria optado por simplesmente exigir lei complementar de forma expressa no próprio art. 195, § 4.º, da Magna Carta, facilitando a tarefa do intérprete. Assim, a remissão foi feita para assemelhar a disciplina jurídica da criação dos impostos e contribuições residuais. A tese ora defendida tem sido seguida estritamente nas provas de concurso público, conforme pode ser exemplificado no seguinte item, considerado **correto** pelo CESPE, no concurso para provimento de cargos de Juiz Federal Substituto do TRF da 5.ª Região, cujas provas foram aplicadas em 2011: "As contribuições sociais residuais devem ser instituídas por lei complementar, ser não cumulativas e ter bases de cálculo e fatos geradores diferentes dos de outras contribuições sociais".

A exigência de utilização de **lei complementar** só é aplicável para a criação de novas contribuições (não previstas expressamente na Constituição Federal de 1988). Para a criação daquelas cujas fontes já constam da Constituição, vale a regra geral: a utilização da **lei ordinária**. Esse entendimento é pacífico no STF.

Por bastante esclarecedor, transcreve-se o seguinte excerto de voto do Ministro Carlos Velloso:

> "Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, *ex vi* do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: por que não são impostos, não há exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar" (STF, Tribunal Pleno, RE 148.754/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.06.1993, *DJ* 04.03.1994).

Para que não haja confusões, deve-se ter em mente que a instituição de impostos dá-se, em regra, por meio de lei ordinária, apesar da necessidade de uma lei complementar definindo seus fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes (papel cumprido, na maioria dos casos, pelo próprio CTN).

Restringindo a análise às contribuições para o financiamento da seguridade social, é possível resumir esse ponto da seguinte forma: se a Constituição Federal já previu a base econômica sobre a qual vai incidir determinada contribuição, esta pode ser criada via lei ordinária; se não, a criação só pode ocorrer via lei complementar. O entendimento é frequentemente cobrado em provas, como se pode verificar na seguinte questão, extraída da prova do concurso para Procurador do INSS, elaborada pelo CESPE e aplicada em 1996: "A contribuição social que incida sobre o lucro deve ser instituída por meio de lei

complementar, haja vista tratar-se de idêntica base de cálculo e mesmo fato gerador do Imposto de Renda".

A assertiva é INCORRETA, uma vez que a contribuição social sobre o lucro encontra-se expressamente prevista no art. 195, I, *c*, da CF, o que torna possível a instituição/alteração por meio de lei ordinária ou até de medida provisória.

Afirmou-se, anteriormente, que as contribuições para o financiamento da seguridade social possuem algumas peculiaridades que as distanciam das demais contribuições sociais. Afora o fato de financiar atividades sociais diferentes, no tocante ao regime jurídico a que estão submetidas, a mais importante diferença é o fato de sua cobrança estar submetida a um prazo de noventa dias, contados da data em que for publicada a lei que as houver instituído ou aumentado (a Constituição Federal usa a expressão *instituído ou modificado*, mas o STF entende que não havendo "modificação substancial" da contribuição não é necessário respeitar o prazo). Esta questão é fundamental e será detalhada quando do estudo dos princípios da anterioridade – simples e nonagesimal. Por ora, guarde-se a informação: as contribuições de seguridade social obedecem à anterioridade nonagesimal (noventena), mas podem ser cobradas no mesmo exercício em que instituídas e majoradas, uma vez que o § 6.º do art. 195 da CF, ao estabelecer a regra, expressamente exclui tais contribuições da anterioridade prevista no art. 150, III, *b*, da CF.

1.4.6.3 Contribuições sociais gerais

Segundo o STF, são contribuições sociais gerais aquelas destinadas a outras atuações da União na área social como o salário-educação (CF, art. 212, § 5.º, com redação dada pela EC 53/2006).

Nesta subespécie, há também quem enquadre as contribuições para os Serviços Sociais Autônomos, previstas no art. 240 da CF. Contudo, tendo em vista as especificidades e controvérsias que gravitam em torno dessas contribuições, passa-se a analisá-las de forma mais detida.

Os chamados Serviços Sociais Autônomos (SESI, SESC, SENAI etc.) são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público e, justamente por isso, legitimam-se a ser destinatários do produto da arrecadação de contribuições, conforme previsão expressa do art. 240 da CF, nos termos abaixo transcritos:

> "Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical".

Tais contribuições, em virtude de possuírem base de cálculo idêntica à utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social, são normalmente cobradas em conjunto com estas, não obstante a diferença no tocante ao destino da arrecadação. Configuram mais um exemplo clássico de parafiscalidade.

Boa parte da doutrina entende que as contribuições para os serviços sociais autônomos são **corporativas**, o que teria como consequência imediata a impossibilidade de sua cobrança a instituições

que não tenham por objeto social uma atividade enquadrada no âmbito de atuação do respectivo serviço social.

Assim, a título de exemplo, as contribuições destinadas ao Serviço Social do Comércio – SESC e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC somente poderiam ser cobradas de estabelecimentos **estritamente comerciais**. Seguindo uma interpretação exageradamente literal desta regra, muitos chegam a defender que os estabelecimentos **prestadores de serviço**, por não serem exatamente comerciantes, não estariam sujeitos ao tributo.

Além do apego à literalidade, tal raciocínio peca por ignorar os conceitos modernos de empresa e de atos de comércio, em que aquela abrange toda atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou para a prestação de serviços. Assim, nos atos de comércio também se enquadram os serviços, o que demanda uma análise mais cuidadosa da questão relativa aos contribuintes de SESC e SENAC.

Para entender a complexidade da questão, relembre-se que os industriais também praticam atos de comércio, mas não são sujeitos passivos das contribuições para o SESC e o SENAC, porque a atividade industrial possui **serviços sociais autônomos específicos** (SESI e SENAI), não sendo plausível invocar uma dupla filiação dos seus empregados.

Ao que parece, a solução da controvérsia passa pelo raciocínio de que a filiação a um serviço social custeado por contribuições dos empregadores **é direito de todos os trabalhadores**. Consequentemente, a restrição do conceito de uma atividade de forma a excluir os trabalhadores respectivos da lista dos beneficiários de determinado serviço social somente se justifica quando houver outro serviço, mais específico, a que tais agentes estejam vinculados.

Assim, SESC e SENAC são os mais abrangentes serviços sociais autônomos, dada a amplitude da expressão "atos de comércio". Entretanto, como os empregados do setor industrial se filiam a instituições específicas (SENAI e SESI), acabam por não se filiarem àqueles. O mesmo se verifica com o setor de transporte, que, por possuir serviços sociais específicos (SEST e SENAT), também não está abrangido por SESC e SENAC (registre-se que, antes da criação dos serviços próprios, as empresas de transportes eram curiosamente enquadradas como sujeito passivo das contribuições para SENAI e SESI).

Não obstante, os empregados do setor de comércio que não se enquadrem em serviço social específico, acabam sendo beneficiários do SESC e SENAC, de forma que os respectivos empregadores são sujeitos passivos das contribuições que financiam tais instituições.

Seguindo exatamente essa linha de raciocínio, o STJ, julgando recurso representativo da controvérsia, afirmou, de maneira bastante didática que "os empregados das empresas prestadoras de serviços não podem ser excluídos dos benefícios sociais das entidades em questão (SESC e SENAC) quando inexistente entidade específica a amparar a categoria profissional a que pertencem. Na falta de entidade específica que forneça os mesmos benefícios sociais e para a qual sejam vertidas contribuições de mesma natureza e, em se tratando de empresa prestadora de serviços, há que se fazer o enquadramento correspondente à Confederação Nacional do Comércio – CNC, ainda que submetida a atividade respectiva a outra Confederação, incidindo as contribuições ao SESC e SENAC que se encarregarão de

fornecer os benefícios sociais correspondentes" (REsp 1.255.433 – SE).

Não obstante tudo o que foi exposto, o próprio Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de incluir as contribuições para os serviços sociais autônomos entre as "**contribuições sociais gerais** ".

A fundamentação do posicionamento é que, por visarem a benefícios às ordens social e econômica, os serviços sociais devem ser mantidos por **toda a sociedade** e não somente por determinadas corporações. Registre-se que o raciocínio parece bastante apropriado para o SEBRAE (um serviço que não abrange exclusivamente determinada categoria profissional ou econômica, pois as empresas beneficiárias da atuação do SEBRAE podem ser de diversos setores da economia), mas é bastante discutível no tocante a serviços voltados a setores específicos (indústria, comércio, transporte). Ao que parece, as contribuições relativas a esses casos seriam melhor enquadradas como **corporativas**.

Não obstante, a antiga decisão do STJ, apesar de concretamente analisar o caso do SEBRAE, foi redigida em termos exageradamente abrangentes, conforme se pode verificar do excerto abaixo transcrito (REsp 662.911/1.ª Turma):

> "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AUTÔNOMA. ADICIONAL AO SEBRAE. EMPRESA DE GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.
>
> 1. As contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, **têm natureza de 'contribuição social geral' e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais** (STF, RE 138.284/CE), o que derrui o argumento de que somente estão obrigados ao pagamento de referidas exações os segmentos que recolhem os bônus dos serviços inerentes ao SEBRAE.
>
> 2. Deflui da *ratio essendi* da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos 'por toda a coletividade' e demandam, *a fortiori*, fonte de custeio.
>
> 3. Precedentes: REsp 608.101/RJ, 2.ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, *DJ* 24.08.2004, REsp 475.749/SC, 1.ª Turma, desta Relatoria, *DJ* 23.08.2004.
>
> 4. Recurso especial conhecido e provido" (STJ, 1.ª T., REsp 662.911, Rel. Min. Luiz Fux, j. 14.12.2004, *DJ* 28.02.2005, p. 241).

Fica bastante claro que ainda reina a controvérsia sobre a natureza jurídica das contribuições para os serviços sociais autônomos. Somente como mais um elemento a demonstrar o afirmado, registre-se que há até decisão do STF enquadrando a contribuição para o SEBRAE como "de intervenção no domínio econômico" e as demais como "gerais" (RE-AgR 404.919).

Em provas de concurso público, somente em questões subjetivas parece viável a cobrança de um posicionamento claro sobre a natureza das multicitadas contribuições, possibilitando-se ao candidato a adoção de qualquer posicionamento razoável desde que adequadamente fundamentado. Nas provas objetivas, o que pode ser objeto de abordagem é a parte mais prática e menos discutível do tema, como a obrigatoriedade dos prestadores de serviços recolherem contribuições para SENAC e SESC – caso não se enquadrem em atividade vinculada a Serviços específicos – ou a desnecessidade de o contribuinte

auferir benefícios com a atuação do SEBRAE para que seja considerado devedor da respectiva contribuição. Como exemplo desta tendência, pode-se citar a seguinte assertiva, considerada **incorreta** pela ESAF no concurso para provimento de cargos de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com provas aplicadas em 2012: "No caso da contribuição devida ao SEBRAE, tendo em vista tratar-se de contribuição de intervenção no domínio econômico, o STF entende ser exigível a vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de que ele se beneficie com a aplicação dos recursos por ela arrecadados".

Perceba-se que efetivamente há precedente do STF no sentido de que a contribuição para o SEBRAE é "de intervenção no domínio econômico" (RE-AgR 404.919). Não obstante, a assertiva é incontroversamente incorreta tendo em vista que o Supremo não exige vinculação direta do contribuinte ou que ele seja beneficiário da atuação do SEBRAE para que tenha a obrigação de recolher a respectiva contribuição (REsp 662.911/1.ª Turma).

1.4.6.4 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

A atribuição constitucional de competência para a criação das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE encontra-se genericamente prevista no art. 149 da CF, conforme analisado anteriormente.

A competência é **exclusiva da União,** e seu exercício, por não estar sujeito a reserva de lei complementar, pode se dar na via da lei ordinária ou da medida provisória.

Como o próprio nome parece indicar, as CIDE são tributos extrafiscais. Essa conclusão decorre do fato de os tributos extrafiscais serem, por definição, exatamente aqueles cuja finalidade precípua não é arrecadar, carrear recursos para os cofres públicos, mas sim intervir numa situação social ou econômica.

As CIDE são, portanto, tributos criados com base no elemento teleológico ou finalístico, uma vez que, para serem consideradas legítimas, suas finalidades têm que ser compatíveis com as disposições constitucionais, principalmente com aquelas relativas à ordem econômica e financeira, que aparecem a partir do art. 170 da Carta Magna.

Apesar de também visarem à intervenção no domínio econômico, a técnica utilizada nas CIDE para a consecução desse desígnio tem sido, via de regra, um pouco diferente daquela vislumbrada nos exemplos estudados, quando se definiu extrafiscalidade. Neles, a intervenção se dava pela diminuição/aumento da carga tributária sobre a atividade cujo estímulo/desestímulo se desejava.

Assim, se, em determinado momento, era interesse do Estado aumentar a concorrência sobre a indústria nacional de bens de informática, uma das medidas possíveis seria a diminuição do imposto de importação incidente nas operações de aquisição destes bens no mercado externo. Já nas CIDE, a intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade, que, justamente por conta desse "reforço orçamentário", tem-se por incentivada.

A título de exemplo, a Lei 10.168/2000 instituiu o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, "cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades,

centros de pesquisa e o setor produtivo” (art. 1.º). Registre-se que o desenvolvimento tecnológico é, como não podia deixar de ser, plenamente incentivado pela Constituição Federal, que, no seu art. 214, IV, deixa claro que o plano nacional de educação deve integrar ações governamentais conducentes à, entre outros objetivos, promoção científica e tecnológica do País.

Como forma de financiar o Programa, a própria Lei 10.168/2000 instituiu a CIDE-*royalties*, nos precisos termos de seu art. 2.º, abaixo transcrito:

> “Art. 2.º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior”.

A partir de 1.º de janeiro de 2002, por força do disposto no § 2.º do mesmo art. 2.º da Lei 10.168/2000, a contribuição teve sua incidência ampliada, passando a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título (mesmo sem transferência de tecnologia), a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. São isentas da contribuição a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, ressalvados os casos que envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

É fácil perceber que, no caso da CIDE-royalties, a “intervenção no domínio econômico” ocorre mediante a tributação de eventos que, de maneira bastante atécnica e simplificada, poderiam ser chamados de “importação de tecnologia” e, principalmente, pela **destinação dos recursos arrecadados ao desenvolvimento de tecnologia no País**. Não fosse pelo incremento de recursos oriundos da contribuição, tal setor da economia teria sua ampliação ou retração dependente apenas da “mão invisível do mercado”, de forma que os resultados obtidos não seriam os mesmos que aqueles atingidos quando a mão perfeitamente visível do Estado propicia um reforço de caixa para a atividade incentivada.

Esse entendimento fica ainda mais claro em face das disposições constantes do art. 4.º da mesma lei, a seguir transcrito:

> “Art. 4.º A contribuição de que trata o art. 2.º será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-lei 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei 8.172, de 18 de janeiro de 1991”.

A mesma linha de raciocínio pode ser adotada para a mais famosa das contribuições de intervenção no domínio econômico, a CIDE-combustíveis, a única com fatos geradores delineados na própria Constituição Federal. Nela, a intervenção também se concretiza pela destinação do produto da arrecadação a determinadas atividades. Por oportuno, transcreve-se o art. 177, § 4.º, da CF/1988, que disciplina a destinação dos recursos oriundos da contribuição:

> "§ 4.º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
>
> (...)
>
> II – os recursos arrecadados serão destinados:
>
> *a)* ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
>
> *b)* ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
>
> *c)* ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes".

Registre-se que esse também tem sido o entendimento do STF (ver RREE 209.365-SP e 218.061-SP, ambos referentes ao Adicional de Tarifa Portuária, classificado como CIDE pelo Tribunal).

A União tem autonomia relativamente grande para instituir as CIDE, pois, desde que não se desvie do referido "elemento teleológico", a liberdade para a criação das CIDE é bastante ampla. Isso se deve ao fato de a Constituição Federal de 1988 não ter explicitado quais as bases econômicas sobre as quais o tributo pode incidir. Confirmando a regra, a Emenda Constitucional 33/2001 trouxe uma importante exceção, ao delinear, na combinação entre os arts. 149, § 2.º, II, e 177, § 4.º, ambos da CF/1988, os fatos geradores que ensejariam a incidência da CIDE-combustíveis.

Mais recentemente, a EC 42/2003 ampliou bastante a previsão constitucional de incidência das CIDE nas operações de importação, uma vez que, originariamente, o inciso II do § 2.º do art. 149 da CF previa a cobrança do tributo apenas sobre a importação de **petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível**. Atualmente, todavia, a previsão abrange a importação de **produtos estrangeiros ou serviços**, expressão muito mais abrangente.

Essas novidades não diminuem, contudo, a liberdade que possui a União para a criação de outras CIDE. Na realidade, para legitimar a cobrança da CIDE-combustíveis, não era necessário o delineamento material de sua hipótese de incidência no texto Constitucional. Todavia, foi necessário flexibilizar a imunidade que possuíam os combustíveis (a EC 33/2001 alterou o § 3.º do art. 155, restringindo à espécie impostos uma imunidade que era aplicável ao gênero tributos). Acredita-se que a alteração levou o legislador constituinte derivado a dar uma normatividade mais intensa à novel contribuição, como se isso tivesse o condão de afastar uma possível declaração de inconstitucionalidade fundamentada no fato de serem as limitações constitucionais ao poder de tributar – entre as quais estão as imunidades – garantias individuais do contribuinte, protegidas, portanto, por cláusula pétrea (CF, art. 60, § 4.º, IV).

1.4.6.5 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – Contribuições corporativas

São contribuições corporativas aquelas criadas pela União com o objetivo parafiscal de obter recursos destinados a financiar atividades de interesses de instituições representativas ou fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas (corporações).

Os exemplos mais relevantes de tais contribuições são a contribuição sindical e a destinada ao custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas.

Ambas serão analisadas nos tópicos seguintes. Registre-se, contudo, a tendência de evolução na jurisprudência do STJ no sentido de passar a enquadrar como **corporativas** as contribuições para os serviços sociais autônomos, com a ressalva expressa para o caso daquela destinada ao financiamento do SEBRAE (ainda classificada como “geral”), conforme explanado no tópico 1.4.6.3 deste Capítulo.

1.4.6.5.1 Contribuição sindical

A Constituição prevê, no seu art. 8.º, IV, a criação de duas contribuições sindicais, quais sejam:

a) a contribuição fixada pela assembleia geral para o custeio do sistema confederativo do respectivo sindicato;
b) contribuição fixada em lei, cobrada de todos os trabalhadores.

A primeira é voluntária, só sendo paga pelos trabalhadores que se sindicalizaram. O entendimento é pacífico, já tendo sido, inclusive, objeto da Súmula 666 do Supremo Tribunal Federal, que em 2015 foi convertida em Súmula Vinculante, nos termos a seguir transcritos:

> **STF – Súmula Vinculante 40** – “A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo”).

A **ausência de compulsoriedade** aliada ao fato de a contribuição **não ser estatuída por lei**, mas sim fixada pela assembleia geral, demonstram a impossibilidade de seu enquadramento no conceito legal de tributo (art. 3.º do CTN) e, por conseguinte, a **natureza não tributária** desta primeira exação.

Já **a segunda contribuição, é, inequivocamente, um tributo**, pois atende a todos os elementos constantes da definição de tributo. Foi instituída por lei e é compulsória para todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo este, à Federação correspondente à mesma categoria econômica ou profissional (CLT, arts. 579 e 591).

Segundo o STJ, até mesmo os empregados públicos e servidores estatutários civis são obrigados a pagar a contribuição de natureza tributária. No entanto, não estão sujeitos à cobrança os aposentados, tendo em vista a inexistência do vínculo funcional com a administração pública (REsp 1.225.944/RS).

Foi justamente por entender como tributo as contribuições ora estudadas, que o Supremo Tribunal Federal as tratou como verdadeiras receitas públicas, de forma a sujeitar as entidades sindicais beneficiárias à competência fiscalizadora do Tribunal de Contas da União, o que, ainda no entender do STF, não representa violação à autonomia sindical assegurada na Constituição (MS 28.465)

Sobre a contribuição sindical rural e a possibilidade de sua cobrança pela Confederação Nacional de Agricultura – CNA, nos termos da Súmula 396 do STJ, aconselha-se a leitura do item 5.7.1 desta obra.

1.4.6.5.2 Contribuições corporativas para o custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas

No seu art. 5.º, XIII, a CF declara livre o exercício de qualquer trabalho ofício ou profissão, mas prevê a possibilidade de a lei estabelecer as qualificações profissionais necessárias para o exercício de tal direito. Trata-se de norma constitucional de eficácia contida ou restringível, o que traz como consectário a possibilidade de que a lei, calcada no interesse público, restrinja legitimamente a amplitude de tal liberdade.

Com fundamento na autorização constitucional, foram criadas instituições descentralizadas que fiscalizam o exercício de determinadas profissões e atividades, além de representarem, coletiva ou individualmente, os interesses dos respectivos profissionais. A lei reputa essas atividades como de interesse público, o que legitima a possibilidade de o Estado instituir tributos cujo produto da arrecadação seja destinado a tais instituições.

Tem-se aqui uma típica utilização do tributo com finalidade parafiscal, uma vez que se está diante de um caso em que o Estado cria o tributo por lei e atribui o produto de sua arrecadação a uma terceira pessoa que realiza atividade de interesse público.

Exemplos dessas "terceiras pessoas" são os conselhos de fiscalização de profissões (CREA, CRC, CRM, CRECI, OAB), cuja natureza jurídica, bem como a das anuidades por eles cobradas, tem historicamente sido objeto de grandes controvérsias.

No que concerne à natureza jurídica das entidades, o primeiro ponto a ser destacado é que elas exercem atividade de polícia administrativa, uma vez que regulamentam e fiscalizam o exercício de profissões. Trata-se de atividade típica estatal, exercida sob claríssimo regime jurídico de direito público. Diante dessa realidade, a corrente doutrinária majoritária sempre defendeu que as referidas instituições eram verdadeiras **autarquias corporativas** e que as anuidades por elas cobradas enquadravam-se como **tributos da espécie contribuições corporativas**.

No âmbito do STF, tal doutrina foi expressamente adotada, conforme comprova o seguinte excerto (MS 28.469 AgR-segundo/DF):

> "1. Os conselhos de fiscalização profissional têm natureza jurídica de autarquias, consoante decidido no MS 22.643, ocasião na qual restou consignado que: (i) estas entidades são criadas por lei, tendo personalidade jurídica de direito público com autonomia administrativa e financeira; (ii) exercem a atividade de fiscalização de exercício profissional que, como decorre do disposto nos artigos 5.º, XIII, 21, XXIV, é atividade tipicamente pública; (iii) têm o dever de prestar contas ao Tribunal de Contas da União (art. 71, II, CRFB/88).
>
> (…)
>
> 3. A fiscalização das profissões, por se tratar de uma atividade típica de Estado, que abrange o poder de polícia, **de tributar** e de punir, não pode ser delegada (ADI 1.717), **excetuando-se a**

Ordem dos Advogados do Brasil (ADI 3.026)”.

A ressalva concernente à OAB decorre do fato de a instituição não restringir suas atividades à defesa de **interesses corporativos**. Para o STF, além de “promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil” (interesse corporativo previsto pela Lei 8.904/1996, art. 44, II), a OAB tem a atribuição não corporativa de “defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas” (Lei 8.904/1996, art. 44, I).

Nesse sentido, a Suprema Corte deixa clara a distinção entre a OAB e os conselhos de fiscalização de profissão no seguinte excerto, extraído do Acórdão proferido na ADI 3.026/DF (julgada em 08.06.2006):

> “(…) 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um **serviço público independente**, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. **A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como ‘autarquias especiais’** para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas ‘agências’. 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não vinculação é formal e materialmente necessária. (…)” (STF, Tribunal Pleno, ADI 3.026/DF, Rel. Min. Eros Grau, j. 08.06.2006, *DJ* 29.09.2006).

A distinção da natureza jurídica das citadas entidades tem levado a um diferenciado enquadramento jurisprudencial das respectivas contribuições. Assim, conforme preconizado pela citada corrente doutrinária majoritária, tem-se entendido que as anuidades cobradas pelos conselhos de fiscalização de profissão (novamente excluída a OAB) são verdadeiras **contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas** (RE 138.284/CE), dada a destinação dos seus recursos exclusivamente para atividades de interesses corporativos, concernentes à fiscalização do exercício da profissão e à representação dos respectivos profissionais.

Novamente há se repisar a situação específica da OAB. Nos julgados mais recentes o STF pacificou o entendimento de que a instituição tem natureza jurídica *sui generis* de **serviço público independente**, mas **não enquadrado no conceito de autarquia**, o que impediria a sua caracterização como Fazenda Pública e, por conseguinte, a inclusão das anuidades cobradas no regime jurídico tributário. O principal efeito prático da decisão é que **a cobrança das anuidades segue o regime do Código de Processo Civil, e não o da Lei das Execuções Fiscais**. Registre-se que o STJ ainda afirma ter a OAB natureza de autarquia, mas não a caracteriza como Fazenda Pública, o que também leva ao entendimento pela natureza não tributária das anuidades (REsp 541.504/SC).

Os fundamentos da decisão carecem de maior aprofundamento técnico, pois o enquadramento ou não de determinada exação como tributo deveria ser feito mediante a comparação de seus elementos

essenciais com os elementos da definição de tributo, constante do art. 3.º do Código Tributário Nacional. As questões relativas ao sujeito ativo competente para cobrança devem ser analisadas sob a ótica dos arts. 7.º e 119 do CTN, o que não deveria repercutir na análise da natureza jurídica da exação.

Não obstante o raciocínio, para efeito de provas de concurso público, o posicionamento mais seguro é realmente considerar que anuidades pagas aos conselhos de fiscalização de profissões são **tributos da espécie "contribuições corporativas"**, salvo as anuidades pagas à OAB que **não possuem natureza jurídica tributária**, sendo exação *sui generis*, assim como é *sui generis* a entidade que as cobra.

1.4.6.6 A Contribuição de Iluminação Pública – COSIP

Conforme já estudado, é assente no âmbito do Supremo Tribunal Federal o entendimento de que o serviço de iluminação pública não atende aos requisitos de especificidade e divisibilidade, necessários à possibilidade de financiamento mediante a instituição de taxa. Recorde-se que o entendimento foi cristalizado no Enunciado 41 da Súmula Vinculante da Corte, afirmando que "o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa".

A solução, no tocante ao financiamento do serviço, também ficou clara nos julgados que deram origem à Súmula. Sendo um serviço *uti universi*, prestado a beneficiários não identificados e não identificáveis, deveria ser remunerado pelos impostos, tributos que não podem ter sua arrecadação vinculada a qualquer despesa, ressalvadas as exceções expressamente previstas no texto da Constituição Federal.

O grande problema era o argumento econômico, sempre subjacente às discussões relativas à matéria tributária. Os Prefeitos alegavam a penúria dos cofres públicos municipais. Afirmavam que os Municípios não tinham condições de utilizar uma parcela relevante da limitada arrecadação oriunda de impostos próprios (CF, art. 156) e de transferências constitucionais de impostos alheios (CF, arts. 158 e 159, I, *b*) para o custeio do serviço de iluminação pública. Na visão dos edis, para o Município, o valor era muito elevado, mas, se fosse dividido por toda a população, tornar-se-ia bastante razoável.

Dados os fins – transferir para os munícipes, mediante tributo específico, o custeio do serviço de iluminação pública –, restava a viabilização jurídica – meios – para a solução do problema.

Assim, para fugir às restrições a que o art. 145, II, da CF/1988 submete as taxas, foi editada a Emenda Constitucional 39/2002.

A notória manobra levada a cabo pelo legislador constituinte derivado foi percebida e rechaçada pela doutrina. Hugo de Brito Machado, em artigo publicado em seu site na internet, afirma, de maneira contundente, que "a própria emenda constitucional pode ser considerada inconstitucional na medida em que tende a abolir direitos fundamentais dos contribuintes, entre os quais o de serem tributados dentro dos limites que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu. E a lei municipal que institui uma contribuição simplesmente mudando o nome da antiga taxa é de inconstitucionalidade flagrante, na medida em que ignora as características da contribuição como espécie de tributo" (Estudos Doutrinários, Contribuição de Iluminação Pública. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 26 jan 2003).

Todavia, em virtude da inexistência de declaração de inconstitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal e da presunção de constitucionalidade das normas editadas pelo parlamento (diretrizes a serem sempre observadas em provas de concurso público), passa-se a analisar o art. 149-A da CF, abaixo transcrito:

> "Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.
>
> Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica".

A competência constitucional foi deferida aos Municípios e ao Distrito Federal (por não ser dividido em Municípios), que podem exercê-la por intermédio de lei própria, definindo com determinado grau de liberdade seu fato gerador, base de cálculo, alíquotas e contribuintes.

Como não se trata formalmente de um imposto, não é necessária lei de caráter nacional para definir fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, *a*). Esse, aliás, é mais um dos problemas advindos da EC 39/2002, pois abre espaço para despautérios ainda maiores que a própria Emenda.

O dispositivo constitucional deixa claro que a arrecadação da contribuição é vinculada ao custeio do serviço de iluminação pública, sendo, portanto, ilegítima qualquer espécie de tredestinação.

A título de exemplo, o Município de São Paulo, no parágrafo único do art. 1.º da sua Lei 13.479, de 30 de dezembro de 2002, previu que o serviço custeado compreenderia a iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos, e a instalação, manutenção, melhoramento e expansão da rede de iluminação pública, além de outras atividades a estas correlatas.

Pairam fortes indícios de inconstitucionalidade sobre a lei paulistana, especificamente no que concerne à possibilidade de utilização dos recursos advindos da COSIP para instalação, melhoramento e expansão da rede de iluminação pública, pois o legislador constituinte, ao se referir ao **custeio** de um serviço, usou a palavra no corriqueiro sentido de que a legislação financeira tem dado ao vocábulo, qual seja, o sentido de manter, financiar um serviço já existente.

Nessa linha, o § 1.º do art. 12 da Lei Federal 4.320/1964 classifica como Despesa de Custeio "as dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis".

Assim, afigura-se manifestamente inconstitucional a utilização dos recursos provenientes da COSIP para instalar, melhorar ou expandir o serviço existente, sendo legítima a cobrança apenas como uma espécie de contrapartida ao serviço efetivamente prestado.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, ganha destaque julgamento plenário realizado em 25.03.2009, em que foram definidos importantíssimos aspectos relativos ao tributo (Pleno, RE 573.675-SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, *DJe* 22.05.2009).

O caso concreto submetido à Corte era relativo à contribuição de iluminação pública criada pelo Município de São José – SC. A lei institutiva do tributo (Lei Complementar Municipal 7/2002) **definia**

como contribuintes os consumidores residenciais e não residenciais de energia elétrica. O valor a ser pago pelo contribuinte era calculado mediante **o rateio do custo do serviço entre os contribuintes, de acordo com os níveis individuais de consumo mensal de energia elétrica**, seguindo-se tabelas progressivas (quanto maior o consumo, maiores as alíquotas) constantes da própria lei (art. 2.º).

Neste ponto surge uma importante discussão. Qual a correlação entre o consumo individual de energia elétrica e o valor que o consumidor verterá aos cofres públicos para contribuir com o serviço de iluminação pública?

Imagine-se, a título de exemplo, que determinado proprietário de imóvel está estudando para concurso público e cancela as saídas à noite com os amigos, permanece mais em casa, utiliza mais o computador, o condicionador de ar e os demais eletrodomésticos. É justo que ele seja obrigado a recolher um valor maior a título de contribuição, precisamente nos meses em que mais permaneceu em casa e menos "usou" individualmente do serviço de iluminação pública?

Para o Ministério Público do Estado de Santa Catarina (recorrente) a situação configuraria agressão: a) ao princípio da **igualdade**, pois não apenas os consumidores de energia se beneficiavam do serviço de iluminação pública; e b) aos princípios da **isonomia** e da **capacidade contributiva**, pois os munícipes estariam vertendo contribuições diferenciadas – e, portanto, sendo discriminados – com base em um critério desarrazoado.

Com relação ao primeiro argumento, o Supremo entendeu que seria impossível identificar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública, para deles exigir uma contribuição. Relembrou que na própria regra constitucional que prevê a cobrança do tributo, é possibilitada a cobrança do tributo na fatura de consumo de energia elétrica, deixando implícito que os contribuintes seriam as pessoas físicas e jurídicas consumidoras.

Quanto à sistemática de cálculo, entendeu-se que a progressividade atendia ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, pois, usando as palavras do Ministro Relator Ricardo Lewandowski, "é lícito supor que quem tem um consumo maior tem condições de pagar mais".

Um outro aspecto por demais relevante é a própria **natureza jurídica** do novo tributo, o que também foi discutido e pacificado no mesmo processo.

Para alguns, trata-se de um novo nome dado à inconstitucional **taxa** de iluminação pública, nos termos explicados anteriormente. Tal argumento, no entanto, contrasta com o fato de o legislador constituinte derivado ter incluído na Magna Carta um novo artigo (149-A) atribuindo aos Municípios e ao DF a competência para a criação de um novo tributo, não se podendo presumir que foi editada uma Emenda à Constituição para "incluir" no texto constitucional o que lá já estava presente.

Há também quem afirme que a contribuição de iluminação pública instituída nos moldes previstos pelo Município de São José – SC configuraria verdadeiro **imposto**, pois sendo o quantum devido calculado em face do consumo individual de energia elétrica, o fato gerador seria tal consumo, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, de forma a se enquadrar com absoluta precisão na definição legal de imposto, constante no art. 16 do CTN.

Não obstante as críticas apresentadas, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a contribuição de

iluminação pública é um tributo sui generis, com peculiaridades próprias que o individualizam. Nas palavras da Corte, **o tributo não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte**.

Ao que parece, o Supremo inverteu a ordem natural da análise. O mais adequado seria definir a natureza jurídica com base nos parâmetros legais e constitucionais já analisados nesta obra (item 1.4.1) e, a partir dessa definição, verificar se estão sendo observadas as diretrizes e restrições que informam aquela espécie tributária.

De maneira mais clara, se de acordo com os parâmetros constitucionais e legais um tributo é uma taxa de serviço, há de se exigir que o serviço remunerado seja específico e divisível, de forma que o tributo corresponda a uma "contraprestação individualizada". Assim, se o tributo remunera um serviço, sem que haja contraprestação individualizada, aparentemente trata-se de uma taxa inconstitucional, não parecendo correto concluir que "não se trata de taxa". Da mesma forma, se um tributo é um imposto, não pode ter sua receita vinculada a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções previstas no art. 167, IV, da CF/1988. Ao que parece, havendo vinculação fora das exceções, há imposto inconstitucional, não se devendo concluir simplesmente que "não se trata de imposto".

Teria sido mais aceitável afirmar que a contribuição de iluminação pública é um tributo submetido a um regime jurídico totalmente diferenciado dos existentes até o advento da EC 39/2002. No entanto, tendo o Tribunal preferido analisar a matéria da maneira já explicada, torna-se de extrema importância, principalmente aos potenciais candidatos a cargos públicos, conhecer os exatos termos do histórico julgado, cuja ementa, verdadeiro resumo do pensamento da Corte, é transcrita abaixo:

> "Constitucional. Tributário. RE interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP. Art. 149-A da Constituição Federal. Lei Complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido.
>
> I – Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública.
>
> II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.
>
> III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.

IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

V – Recurso extraordinário conhecido e improvido” (Pleno, RE 573.675-SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.03.2009, DJe 22.05.2009).

1.5 CLASSIFICAÇÕES DOUTRINÁRIAS DOS TRIBUTOS

A doutrina tem proposto diversas classificações para os tributos, levando em conta as peculiaridades de cada espécie considerada isoladamente em comparação com as demais.

São classificações que ajudam a melhor entender o regime jurídico a que estão submetidos os tributos, principalmente nos casos em que o próprio legislador se inspira na classificação doutrinária para restringir o alcance de determinada regra apenas a determinada espécie de tributo.

Algumas das classificações serão ou já foram analisadas em pontos específicos desta obra. Entretanto, para uma melhor sistematização e com o objetivo de facilitar a consulta, passa-se a uma síntese neste ponto do curso.

1.5.1 Quanto à discriminação das rendas por competência: federais, estaduais ou municipais

A questão aqui se relaciona à **atribuição constitucional de competência para a instituição do tributo**, independentemente de o produto da arrecadação estar sujeito ou não à repartição (discriminação da renda por produto). Assim, o IPVA é imposto estadual, apesar de pertencerem aos Municípios 50% do valor arrecadado relativo aos veículos automotores licenciados no seu território (CF, art. 158, III).

Ressalte-se que a competência do Distrito Federal é **cumulativa**, pois acumula os tributos estaduais e municipais, assim como a União, além dos tributos federais, acumula, nos Territórios, os tributos estaduais (sempre) e municipais (caso não haja divisão do Território em Municípios), tudo em consonância com o art. 147 da CF/1988.

1.5.2 Quanto ao exercício da competência impositiva: privativos, comuns e residuais

São tributos **privativos** aqueles em que **a Constituição Federal defere a determinado ente político competência exclusiva para sua instituição, não sendo possível delegação, quer expressa, quer tácita**.

São os casos dos **impostos** (federais, estaduais, municipais e distritais), dos **empréstimos compulsórios** (federais), **das contribuições especiais** (federais, ressalvada a previdenciária cobrada dos servidores públicos estaduais, municipais e distritais, que são privativas de tais entes) e da **contribuição de iluminação pública** (municipal e distrital).

São **comuns** os tributos cuja competência para instituição é deferida pela Constituição Federal indiscriminadamente a todos os entes políticos.

São os casos dos tributos constitucionalmente definidos como contraprestacionais **(taxas** e **contribuições de melhoria)**, que devem ser instituídos por quem exerça a atividade estatal que justifica a cobrança (serviço específico e divisível, ou exercício do poder de polícia, nas taxas; obra pública da

qual decorra valorização imobiliária, nas contribuições de melhoria).

São **residuais os novos impostos** (CF, art. 154, I) e **as novas contribuições sociais para seguridade social** (CF, art. 195, § 4.º) que porventura sejam criadas pela União.

A matéria será minudenciada no capítulo relativo às competências tributárias.

1.5.3 Quanto à finalidade: fiscais, extrafiscais e parafiscais

O tributo possui **finalidade fiscal** quando visa precipuamente a **arrecadar**, **carrear recursos para os cofres públicos**. São os casos do ISS, do ICMS, do IR e de diversos outros.

O tributo possui **finalidade extrafiscal** quando objetiva fundamentalmente **intervir numa situação social ou econômica**. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem.

O tributo **possui finalidade parafiscal** quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos. Como exemplo, podem ser citadas as contribuições previdenciárias que, antes da criação da Secretaria da Receita Previdenciária, eram cobradas pelo INSS (autarquia federal), que passava a ter, também, a disponibilidade dos recursos auferidos. Tem-se aí a finalidade **parafiscal** da tributação.

1.5.4 Quanto à hipótese de incidência: vinculados e não vinculados

São vinculados os tributos cujo fato gerador seja um "fato do Estado", de forma que, para justificar a cobrança, o sujeito ativo precisa realizar uma atividade específica relativa ao sujeito passivo. São vinculadas, portanto, as taxas e contribuições de melhoria. Nestas, o sujeito ativo precisa realizar uma obra da qual decorra valorização em imóvel dos sujeitos passivos; naquelas é necessária a prestação de um serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia.

São **não vinculados** os tributos que têm por fato gerador um "fato do contribuinte", não sendo necessário que o Estado desempenhe qualquer atividade específica voltada para o sujeito passivo para legitimar a cobrança. **Todos os impostos são não vinculados**, uma vez que seus fatos geradores são manifestações de riqueza dos contribuintes (renda, patrimônio, consumo) independentes de atividade estatal.

Alguns autores preferem denominar os tributos **vinculados** de **retributivos,** vendo nos mesmos uma contraprestação a uma benesse estatal. Para tais autores os tributos **não vinculados** seriam mais bem denominados como **contributivos**, porque, não havendo atividade estatal, o contribuinte apenas estaria se solidarizando, mesmo que forçadamente, aos fins do Estado.

Não há definição constitucional ou legal que imponha que os fatos geradores dos **empréstimos compulsórios ou das contribuições especiais** sejam vinculados ou não vinculados. Assim, deve-se analisar cada tributo criado individualmente. Na prática, como é mais cômodo para o Estado cobrar o tributo sem necessitar de alguma atividade relativa ao contribuinte, nos casos de criação de tais tributos,

os mesmos foram instituídos como **não vinculados**.

1.5.5 Quanto ao destino da arrecadação: da arrecadação vinculada e da arrecadação não vinculada

O primeiro ponto importante é não confundir esta classificação com a anterior (quanto ao fato gerador). Lá, o divisor de águas é se a situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação de pagar tributo é uma atividade do Estado ou um fato do contribuinte. Aqui, a preocupação é com a liberdade que o Estado possui para definir a aplicação do produto da arrecadação.

São tributos de **arrecadação vinculada** aqueles em que a receita obtida deve ser destinada exclusivamente a determinadas atividades.

As **contribuições sociais para financiamento da seguridade social** (COFINS, CSLL), como a própria denominação deixa entrever, têm suas receitas vinculadas às despesas com a seguridade social, sendo, portanto, **tributos de arrecadação vinculada**. O mesmo raciocínio vale para os empréstimos compulsórios, por força do parágrafo único do art. 148 da CF/1988.

Nos **tributos de arrecadação não vinculada**, o Estado tem liberdade para aplicar suas receitas em qualquer despesa autorizada no orçamento. O caso típico é o dos **impostos**, que, por disposição constitucional expressa, estão proibidos de ter suas receitas vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional (CF, art. 167, IV).

As **taxas e contribuições de melhoria** são tributos cuja arrecadação pode ou não ser vinculada a determinada despesa, de acordo com opção discricionária do legislador, salvo as custas e os emolumentos (taxas judiciárias, segundo o STF), uma vez que a EC 45/2004 introduziu um § 2.º ao art. 98 da CF/1988 estipulando que “as custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça”.

Pode parecer estranho afirmar que as taxas não têm sua receita obrigatoriamente vinculada à atividade que configura seu fato gerador (polícia ou serviço). Contudo, o serviço público e o exercício do poder de polícia podem ser custeados com recursos do orçamento e o valor arrecadado com a taxa ser destinado aos cofres públicos para cobrir outras despesas orçamentárias. **Normalmente, a vinculação acaba ocorrendo, mas por opção do legislador, que poderia decidir pela não vinculação.** Já no que concerne à contribuição de melhoria, deve-se observar que somente depois de realizada a obra e verificada a valorização imobiliária o tributo poderá ser cobrado. Sendo assim, não há que se imaginar a vinculação dos valores arrecadados à realização da obra, afinal de contas, repita-se, quando a cobrança pode ser feita, a obra (ou a parcela que justifique a cobrança) já está concluída.

1.5.6 Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro: diretos e indiretos

São **indiretos** os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, **permitem translação do seu encargo econômico-financeiro** para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo.

A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a translação se verifica em

praticamente todo tributo.

São **diretos** os tributos que **não permitem tal translação**, de forma que **a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo**.

Dois exemplos ajudam a esclarecer as hipóteses.

O ICMS é um tributo cujas configurações constitucional e legal estabelecem que a pessoa nomeada contribuinte (o comerciante) repassa para uma outra (o consumidor) o ônus econômico do tributo. São claras as presenças do contribuinte de direito (o comerciante) e o de fato (o consumidor), de forma que este sofre o impacto do tributo – que tem seu valor oficialmente embutido no preço pago –, enquanto aquele faz o recolhimento do valor recebido aos cofres públicos. O tributo é **indireto**.

No caso do imposto de renda, não há previsão de transferência oficial do encargo para os consumidores. A pessoa que obtém a renda é que teoricamente sofre o respectivo ônus. Na prática, entretanto, a empresa beneficiada pelo rendimento acaba repassando o valor do tributo a ser pago para o preço dos bens ou serviços que vende. Há a repercussão econômica do tributo, mas não o que se poderia chamar de repercussão jurídica, somente verificada nos casos em que há previsão normativa da oficial transferência do encargo. O tributo é considerado **direto**.

Os economistas, baseados na indiscutível tese de que praticamente todo tributo tem a possibilidade de ter seu encargo econômico repassado para o consumidor de bens e serviços, afirmam que a classificação dos tributos como diretos ou indiretos é irrelevante. Não obstante tal entendimento, existe uma profunda relevância jurídica na classificação quando se comparam as regras relativas à restituição de tributo direto com aquelas referentes aos tributos indiretos. Ademais, **a inaplicabilidade de critérios econômicos para qualificação de um tributo como direto ou indireto é ponto pacífico da Jurisprudência do STJ** (REsp 118.488).

1.5.7 Quanto aos aspectos objetivos e subjetivos da hipótese de incidência: reais e pessoais

São reais os tributos que, em sua incidência, não levam em consideração aspectos pessoais, subjetivos. Eles incidem objetivamente sobre coisas. A título de exemplo, se “A” e “B” possuem veículos idênticos, devem pagar o mesmo valor de IPVA, independentemente das respectivas características pessoais, pois o imposto somente leva em consideração a coisa e não a pessoa.

Em contrapartida, são **pessoais** os tributos que incidem de forma subjetiva, considerando os aspectos pessoais do contribuinte. Nessa linha de raciocínio, o **imposto de renda** é pessoal, pois sua incidência leva em consideração características pessoais do sujeito passivo, como a quantidade de dependentes, e os gastos com saúde, educação, previdência social etc.

1.5.8 Quanto às bases econômicas de incidência – A classificação do CTN

De acordo com as tradicionais bases econômicas de incidência, os **impostos** podem ser:

a) sobre o comércio exterior: II e IE;
b) sobre o patrimônio ou a renda: IR, ITR, IGF, IPVA, ITCMD, IPTU e ITBI;
c) sobre a produção ou circulação: IPI, ICMS, IOF e ISS;

d) impostos extraordinários: IEG.

A classificação foi retirada do CTN e adaptada à atual nomenclatura dos impostos, excluindo-se o que já foi revogado do ordenamento jurídico.

Por fim, consoante será detalhado em momento oportuno, nos vários casos em que a Constituição Federal imuniza **"patrimônio, renda e serviços"** de determinadas entidades, não se pode fazer cega utilização da classificação do CTN para restringir a imunidade.

A título de exemplo, a operação de importação de um bem está sujeita à incidência do II (imposto sobre comércio exterior), do IPI e do ICMS (impostos sobre produção e circulação). **Apesar de o CTN não incluir tais tributos entre aqueles incidentes sobre o patrimônio, não se pode negar que incidem sobre o bem importado, ou que o patrimônio é composto por um conjunto de bens**. Na esteira desse entendimento, o STF entende que, em certas situações, tributos que o CTN não inclui entre aqueles "sobre o patrimônio" podem ter sua incidência obstada pelas citadas imunidades, visto que **não se pode adotar classificações infraconstitucionais como meio de restringir a plena aplicabilidade da Constituição Federal** (RE 203.755).

Em suma, as classificações estudadas podem ser resumidas da seguinte forma:[2]

CLASSIFICAÇÃO	ESPÉCIES	DEFINIÇÃO	EXEMPLOS
Quanto à competência impositiva	Federais	Criados privativamente pela União	II; IE; IR; IPI; ITR; IOF; IGF
	Estaduais	Criados privativamente pelos Estados e pelo DF	ITCMD; ICMS; IPVA
	Municipais	Criados privativamente pelos Municípios e pelo DF	IPTU; ITBI; ISS
Quanto ao exercício da competência	Privativos	A competência para criação é atribuída a determinado ente com caráter de **exclusividade**	Impostos; empréstimos compulsórios; contribuições especiais
	Comuns	A competência para criação é atribuída indiscriminadamente a todos os entes políticos	Taxas e contribuições de melhoria
	Residuais	A Constituição atribui à União competência para criar tributos não previstos ordinariamente	Novos impostos e novas contribuições para a seguridade social
Quanto à finalidade	Fiscais	Finalidade arrecadatória	IR; IGF; IPVA; ICMS; ITCMD; IPTU; ITBI; ISS; IEG; empréstimos compulsórios
	Extrafiscais	Finalidade interventiva	II; IE; IPI,[1] IOF; ITR; CIDE

	Parafiscais	Finalidade de arrecadar para atividades específicas	Contribuições sociais e corporativas
Quanto à hipótese de incidência	Vinculados	Cobrança depende de atividade estatal específica relativa ao contribuinte	Taxas e contribuições de melhoria
	Não vinculados	Cobrança independe de atividade estatal específica relativa ao contribuinte	Impostos
Quanto ao destino da arrecadação	De arrecadação vinculada	Os recursos arrecadados somente podem ser utilizados em atividades determinadas	Empréstimos compulsórios; CPMF; custas e emolumentos
	De arrecadação não vinculada	Os recursos arrecadados podem ser utilizados em qualquer despesa prevista no orçamento	Impostos
Quanto à possibilidade de repercussão	Diretos	Oneram diretamente a pessoa definida como sujeito passivo (não permitem a repercussão)	IR; ITR; IPTU
	Indiretos	Oneram pessoa diferente daquela definida como sujeito passivo (permitem a repercussão)	ICMS; ISS; IPI; IOF
Quanto aos aspectos subjetivos e objetivos da hipótese de incidência	Reais	Incidem objetivamente sobre coisas, desprezando aspectos subjetivos	IPTU; ITR; ITCMD; IPI
	Pessoais	Incidem de forma subjetiva, levando em consideração aspectos pessoais do sujeito passivo	IR
Quanto às bases econômicas tributadas	Sobre o comércio exterior	Incidem sobre as operações de importação e exportação	II e IE
	Sobre o patrimônio e a renda	Incidem sobre a propriedade de bens móveis ou imóveis e sobre o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos	ITR; IPTU; IPVA; IGF; IR
	Sobre a produção e a circulação	Incidem sobre a circulação de bens ou valores e sobre a produção de	ICMS; ISS; IPI; IOF

		bens	

[1] O montante de R$ 20.000,00 equivale à valorização do imóvel considerado (II); o de R$ 270.000,00, à soma das valorizações dos imóveis beneficiados (20 mil + 45 mil + 80 mil + 125 mil).

[2] Alguns autores sustentam a preponderância da finalidade fiscal do IPI.

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

2.1 A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disto é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve se sobrepor ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a preponderância do ente que visa ao bem comum nas suas relações com

os particulares.

Uma das situações em que a prevalência é claramente visualizada é a possibilidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por ato próprio – a lei –, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro.

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.

Seguindo a esteira deste raciocínio, o CESPE, no concurso para Juiz do Estado de Sergipe, realizado em 2004, considerou **errada** a seguinte assertiva: "O poder de tributar decorre de uma relação de poder e não de uma relação jurídica, de modo que seu exercício não depende de previsão expressa no texto constitucional".

2.2 AS GARANTIAS COMO ROL NÃO EXAUSTIVO

A Carta Magna estatui as **principais** limitações ao exercício da competência tributária, mas não necessariamente todas. Isto é percebido pela simples leitura do art. 150 da CF. O dispositivo inaugura a Seção denominada "Das limitações do poder de tributar", deixando claro que as garantias que estatui existem "sem prejuízo de outras (…) asseguradas ao contribuinte".

Assim, é lídimo afirmar que as garantias ali estatuídas formam um rol não exaustivo, pois existem outras estipuladas em dispositivos diversos da Constituição Federal (art. 5.º, inciso, XXXIV, por exemplo), além daquelas que decorrem do regime e dos princípios adotados pela própria Carta ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (CF, art. 5.º, § 2.º).

Nessa linha, no concurso para Advogado da União, realizado em 2002, o CESPE propôs a seguinte afirmativa (**correta**): "O poder de o Estado criar e cobrar tributos não é ilimitado no Estado democrático de direito; no caso brasileiro, esse poder sofre diversas limitações: boa parte delas, mas nem todas, está no capítulo que regula o Sistema Tributário Nacional".

2.3 QUANDO AS GARANTIAS CONFIGURAM CLÁUSULAS PÉTREAS

2.3.1 As limitações que constituem garantias individuais do contribuinte

Boa parte das limitações constitucionais ao poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte.

Relembre-se, todavia, que a norma constitucional que define as "cláusulas pétreas" (CF, art. 60, § 4.º) não proíbe quaisquer Emendas sobre aquelas matérias, vedando apenas as mudanças **tendentes a abolir** o que ali está enumerado. Nessa linha, é correto afirmar que é possível a realização de emendas que ampliem ou melhorem a proteção que a Constituição Federal atribuiu ao contribuinte; o que não é

possível é a supressão ou diminuição das garantias.

Nessa linha, quando a Emenda Constitucional 3/1993 tentou autorizar a criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (que deu origem à CPMF, hoje extinta), excluindo-o da regra que impõe que a cobrança só pode ser feita no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei instituidora (princípio da anterioridade – CF, art. 150, III, *b*), o Supremo Tribunal Federal entendeu que a Emenda era inconstitucional por tender a suprimir garantia individual do contribuinte (STF, Tribunal Pleno, ADI 939-2/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, *DJ* 18.03.1994, p. 5.165).

O Tribunal não acatou o argumento de que a Emenda seria constitucional por apenas criar uma nova exceção a uma regra que já possui várias. O raciocínio da Corte foi correto, visto que, se existe uma regra com previsão das respectivas exceções, a ampliação destas põe em risco aquela. Caso se admita que se ampliem as exceções já existentes para a anterioridade, a tendência é de que as exceções suplantem a regra, passando esta à condição de exceção. De outra forma, é possível afirmar que a criação de novas exceções a uma regra existente **tende a abolir a própria regra** e, estando esta protegida por cláusula pétrea, haverá inconstitucionalidade.

Diferente é a situação em que há um reforço à garantia.

A título de exemplo, a Emenda Constitucional 42/2003 **estendeu genericamente aos tributos (como regra que comporta exceções)** a exigência de um prazo mínimo de 90 dias entre data da publicação da lei que instituísse ou majorasse uma **contribuição social para a seguridade social** e a data de sua efetiva cobrança. Não houve qualquer inconstitucionalidade, pois se estava ampliando uma garantia do contribuinte.

Em suma, as Emendas Constitucionais que **ampliarem** garantias individuais do contribuinte são **válidas**; já aquelas que **diminuírem, criarem exceções** ou de qualquer forma **enfraquecerem** tais garantias são **inconstitucionais** por tenderem a aboli-las.

2.3.2 As limitações que constituem proteção a outras cláusulas pétreas

Como ressaltado, as denominadas cláusulas pétreas possuem tal *status* por conta da proteção contra Emendas, conferida pelo § 4.º do art. 60 da CF.

Quando se fala em limitações ao poder de tributar como cláusula pétrea, deve-se tomar o cuidado de analisar o conteúdo de cada limitação, verificando a possibilidade de enquadramento em uma das situações petrificadas pelo legislador constituinte originário (CF, art. 60, § 4.º).

Dessa forma, ao contrário do que muitos afirmam, a configuração de uma limitação constitucional ao poder de tributar como garantia individual do contribuinte não é a única situação que possui o condão de lhe atribuir o *status* de cláusula pétrea.

No mesmo julgamento em que considerou o princípio da anterioridade garantia individual do contribuinte e, portanto, impossível de ser excetuado via Emenda Constitucional, o Supremo Tribunal Federal considerou também inconstitucional a previsão de que o novel Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira não seria sujeito à **imunidade tributária recíproca**, que impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços

uns dos outros (CF, art. 150, VI, *a*).

A regra imunizante é verdadeiro **corolário da federação**, pois, a título de exemplo, se fosse lícito à União cobrar imposto sobre patrimônio, renda ou serviço de um Estado, correr-se-ia o risco de utilização do poder de tributar como mecanismo de pressão da União sobre o Estado, pondo em risco a autonomia, principal sustentáculo da federação, forma de Estado petrificada pelo legislador constituinte originário.

Também se considerou inconstitucional a previsão de que o IPMF não obedecesse à **imunidade dos templos de qualquer culto** (CF, art. 150, VI, *b*). A imunidade, denominada religiosa, protege a liberdade de culto, que é um direito individual.

Na mesma linha, também foram consideradas protegidas por **cláusulas pétreas** a **imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão** (protegendo a livre difusão do pensamento e barateando o acesso à informação, garantias individuais), bem como a **proteção a diversas instituições cujas atividades são consectários de outras garantias constitucionalmente protegidas (liberdade sindical, liberdade de criação e filiação a partidos políticos etc.).**

Por ser extremamente pertinente, transcreve-se o trecho mais esclarecedor da Ementa (ADI 939-7-DF):

> "A Emenda Constitucional 3, de 17.03.1993, que, no art. 2.º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2.o desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica 'o art. 150, III, *b*, e VI', da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):
>
> 1. o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5.o, § 2.o, art. 60, § 4.o, inciso IV, e art. 150, III, *b*, da Constituição);
>
> 2. o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4.o, inciso I, e art. 150, VI, *a*, da CF);
>
> 3. a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: *b*): templos de qualquer culto; *c*): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e *d*): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão" (STF, Tribunal Pleno, ADI 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, *DJ* 18.03.1994).

2.4 PRINCÍPIOS OU REGRAS?

Em passagem que já se tornou clássica, Celso Antônio Bandeira de Melo afirma que "princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico".

Assim, é somente com a compreensão do conteúdo e do alcance dos princípios que se consegue entender as diversas normas integrantes de um determinado ramo do direito e, por conseguinte, o todo, formado pelo ordenamento jurídico.

A moderna doutrina considera que boa parte dos denominados **princípios constitucionais tributários**, por não poderem ser ponderados quando parecem conflitar com outros princípios, seriam na realidade **regras**, visto que são disjuntivos, aplicando-se ou não a cada caso concreto, sem qualquer ponderação.

A título de exemplo, a isonomia (tratar igualmente quem é igual, e desigualmente quem é desigual, na proporção das desigualdades havidas) seria um verdadeiro **princípio**, pois pode ser objeto de ponderação, permitindo a concessão de uma isenção que beneficie grandes empresas para que estas se instalem em regiões subdesenvolvidas, tudo para garantir um objetivo traçado pela própria Constituição, qual seja estimular o desenvolvimento equilibrado entre as diversas regiões do País.

Já a anterioridade seria uma **regra** aplicável ou não a cada caso concreto. É um verdadeiro tudo ou nada. Dessa forma, como será detalhado adiante, a anterioridade **se aplica** ao aumento do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural-ITR, não havendo o que ponderar. A mesma regra **não se aplica** ao aumento do Imposto de Importação – II, também não havendo o que ponderar.

Essa doutrina fala em **regra da anterioridade**, **regra da irretroatividade** etc.

Todavia, na linha do objetivo desta obra, seguir-se-á a terminologia consagrada, que denomina as limitações constitucionais ao poder de tributar como verdadeiros Princípios Constitucionais Tributários.

2.5 A LEGALIDADE

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5.º, II, estabeleceu que "ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Como o tributo é uma prestação pecuniária **compulsória**, obrigando ao pagamento independentemente da vontade do sujeito passivo, o dispositivo constitucional transcrito bastaria para que a criação ou aumento de tributo estivesse sob os domínios do princípio da legalidade.

Todavia, referindo-se especificamente à matéria tributária, o art. 150, I, da Magna Carta proíbe os entes federados de "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Além disso, recorde-se que o tributo, por definição legal (CTN, art. 3.º), é prestação "instituída em lei".

Caso se opte por seguir a lição dos constitucionalistas, segundo a qual a submissão de matéria específica à regulação por lei é manifestação do princípio da **reserva legal**, enquanto a submissão da criação de quaisquer obrigações ao domínio da lei (CF, art. 5.º, II) seria decorrência do princípio da **legalidade**, seria mais adequado denominar o princípio tributário esculpido no art. 150, I, da CF/1988 de reserva legal. Não obstante, há de se ressaltar que as provas de concurso público têm geralmente denominado o princípio como **legalidade tributária**.

A palavra "exigir", constante do transcrito art. 150, I, da CF, possui o sentido de **cobrar** o tributo. Como a cobrança depende, por óbvio, da prévia instituição da exação, o dispositivo acaba por impor que **o tributo só pode ser criado por lei, seja ordinária, casos em que pode haver a utilização de Medida**

Provisória, ou complementar (somente no caso de Empréstimos Compulsórios, do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, e dos Impostos ou Contribuições Residuais – conforme os arts. 148; 153, VII; 154, I e 195, § 4.º, todos da CF).

2.5.1 Demais matérias sujeitas à reserva legal

Conforme afirmado, a Constituição Federal veda que União, Estados, Distrito Federal e Municípios **exijam** ou **aumentem** tributos sem lei que o estabeleça. Todavia, a literalidade do texto constitucional exige menos do que sua essência impõe, conforme se passa a explicar.

Existe um princípio em direito denominado **paralelismo das formas**. Tal princípio impõe que se um instituto jurídico foi criado por meio de uma regra jurídica de determinada hierarquia, para promover sua alteração ou extinção é necessária a edição de um ato de hierarquia igual ou superior.

Assim, se uma lei criou determinado tributo, somente outra lei – ou uma Emenda Constitucional – pode extingui-lo, sendo irracional imaginar a extinção de um tributo por meio, por exemplo, de um decreto. A consequência imediata é que, **no ponto em que a Constituição exige lei para a instituição de tributos, também o faz, implicitamente, para a respectiva extinção**.

Na mesma linha, **a exigência de lei para a majoração de tributo traz ínsito o mesmo requisito para a respectiva redução**.

Por outros motivos, existem outras matérias tributárias reservadas à lei.

Em virtude de o patrimônio público ser, por princípio, indisponível, **a concessão de benefícios fiscais ou autorização de prática de atos que gerem impactos sobre o crédito tributário ou sobre sua exigibilidade somente pode ser feita por lei** (CF, art. 150, § 6.º).

Já em face da amplitude do princípio da legalidade estatuído no art. 5.º, inciso II, da CF, **a multa tributária, por gerar uma obrigação a ser adimplida pelo infrator, somente pode ser estatuída em lei**.

Enfim, o conjunto de matérias submetidas à reserva legal se encontra resumido no art. 97 do Código Tributário Nacional, conforme enumeração abaixo:

> “I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> II – a majoração de tributos, ou sua redução;
> III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo;
> IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
> V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
> VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

2.5.2 Exceções ao princípio

De fundamental importância é conhecer as matérias que não estão sujeitas ao princípio da legalidade, podendo ser disciplinadas por meio de ato infralegal (decreto presidencial, por exemplo).

O Supremo Tribunal Federal entende que o art. 97 do Código Tributário Nacional foi recepcionado

pela Constituição Federal de 1988 e, interpretando o dispositivo *a contrario sensu*, conclui que as matérias ali não constantes **não estão abrangidas pelo princípio da legalidade**.

Os casos mais relevantes são **a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo** (expressamente ressalvada pelo § 2.º do mesmo art. 97) e a **fixação do prazo para recolhimento** (jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – RE 172.394/SP, RE 195.218/MG).

Quanto à primeira exceção, deve-se tomar cuidado para não confundir a **atualização** do valor monetário da base de cálculo com o **aumento** desta mesma base de cálculo (este reservado à lei).

O exemplo mais marcante é o IPTU. Tendo por base de cálculo o valor venal do imóvel, o IPTU é calculado tomando por referência tabelas que estipulam o valor do metro quadrado de área construída do imóvel nas diversas zonas do Município. Os valores estipulados são corroídos pelo fenômeno inflacionário e quando o Município, utilizando-se de índices uniformes, resolve atualizá-los, pode fazê-lo por meio de Decreto do Prefeito, pois não se está a *aumentar* a base de cálculo, mas apenas a se impedir que ela seja artificiosamente diminuída.

Digno de nota é que, conforme já decidido pelo STF, como a legislação sobre direito financeiro encontra-se no âmbito da legislação concorrente (CF, art. 24, I), os entes federados podem utilizar-se de índices locais para a correção monetária dos seus tributos. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, têm-se entendido que a liberdade para que os Municípios estipulem o índice de correção monetária para o IPTU é relativa, tendo por limite o "índice oficial de correção monetária". Nesta linha, a Súmula 160 do STJ:

> **STJ – Súmula 160 –** "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária".

Em provas de concurso público, têm sido cobradas questões que versam sobre o incontroverso: a possibilidade de correção mediante decreto. A título de exemplo aponta-se a pedagógica questão cobrada pelo CESPE, no concurso para Procurador do INSS, realizado em 1999 (assertiva CERTA): "Considere a seguinte situação hipotética: Em determinado município, foi promulgada lei definindo os elementos para a cobrança válida do imposto predial e territorial urbano (IPTU), que tinha como referência a área construída do imóvel. Dois anos depois da entrada em vigor, a secretaria municipal de finanças remeteu exposição de motivos ao prefeito sugerindo a edição de decreto que atualizasse os valores do imposto devido à desvalorização da moeda. Concordando com a exposição de motivos, o prefeito baixou decreto atualizando monetariamente os valores do IPTU. Nessas circunstâncias, apesar do princípio da legalidade, o decreto é juridicamente válido".

Relativamente ao **prazo para o pagamento** do tributo, o Supremo Tribunal Federal entende ser possível a fixação por decreto, em virtude de não ter sido enumerado entre as taxativas matérias que o art. 97 do CTN submete à reserva de lei.

Outro ponto de importância é que, apesar de o princípio da legalidade não possuir exceções quanto à criação de tributos, contempla-as, todavia, para sua majoração. No texto originário da Constituição Federal 1988 eram previstas apenas quatro exceções, quais sejam a possibilidade de alteração, dentro

dos limites legais, das alíquotas dos impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF).

A Constituição prevê que as alterações são de competência do **Poder Executivo**, mas não estipula qual espécie de ato normativo deste Poder concretizará a alteração. Apesar de a maioria da doutrina entender que o ato deve ser um Decreto Presidencial, deve-se repisar que a Constituição Federal de 1988 não afirma isto.

Na prática, as alíquotas dos tributos aduaneiros (II e IE) têm sido alteradas por Resolução da Câmara de Comércio Exterior – CAMEX, enquanto o IPI e o IOF têm suas alíquotas alteradas diretamente por decreto. Em ambos os casos, a alteração tem sido feita por **ato do Poder Executivo**, não havendo desobediência ao texto constitucional, conforme já decidido pelo STF (Pleno, RE 570680/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.10.2009, *DJ* 04.12.2009, p. 1.024).

Em provas de concurso, principalmente o CESPE costuma afirmar que os quatro impostos citados podem ter suas alíquotas alteradas por Decreto do Presidente da República. A afirmação é tida por correta, pois, em virtude da hierarquia das normas, se uma Resolução da CAMEX pode alterar a alíquota dos tributos aduaneiros, o Decreto Presidencial também o pode.

Com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, foram previstas duas outras exceções ao princípio da legalidade no tocante a alterações de alíquotas. Ambas se referem à tributação de combustíveis.

A primeira permite ao Poder Executivo **reduzir e restabelecer as alíquotas da CIDE-combustíveis** (o Presidente da República tem usado o **Decreto** como via normativa para o exercício da competência prevista no art. 177, § 4.º, I, *b*, da CF/1988).

A segunda permite aos Estados e ao Distrito Federal, mediante **convênio** (realizado no âmbito do CONFAZ, conforme será estudado em momento oportuno), **definir** as alíquotas do **ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis definidos em Lei Complementar** (CF, art. 155, § 4.º, IV).

Percebe-se que, no caso da CIDE-combustíveis, a liberdade é menor que a prevista para a alteração das alíquotas de II, IE, IPI e IOF, pois se restringe à **redução** e ao **restabelecimento. A palavra "restabelecer" tem amplitude menor que a palavra "aumentar", pois no restabelecimento a alíquota não pode superar o percentual anterior a uma redução porventura realizada**.

Assim, se uma alíquota de 20% foi reduzida a 10%, o restabelecimento, sem sujeição ao princípio da legalidade, só permite a volta a 20%. Para que se ultrapasse este percentual, é necessária a edição de lei em sentido estrito ou medida provisória.

Já no caso do ICMS-monofásico, a alíquota é fixada diretamente por convênio, de forma que tanto a redução quanto o aumento podem ser feitos por convênio, sendo exceções à legalidade. A palavra "restabelecidas", que aparece na alínea *c* do inciso IV do § 4.º do art. 155 da CF/1988, impede apenas que o aumento acima do patamar anterior à uma redução realizada seja feito sem obediência à **anterioridade**.

Em resumo, quanto à **CIDE-combustíveis, a redução e *restabelecimento* de alíquotas podem ser feitos por decreto, sem obediência à legalidade nem à anterioridade**. Já quanto ao **ICMS-monofásico,**

incidente sobre combustíveis definidos em Lei Complementar, **a *definição* (inclusive redução e *aumento*) de alíquotas pode ser feita por convênio**, **sem obediência à legalidade**, mas se o aumento ultrapassar o mero restabelecimento de patamar anteriormente fixado, deve-se obedecer à **anterioridade**.

Assim, no tocante às novas exceções que a EC 33/2001 trouxe para o princípio da legalidade, os tributos objeto de discussão podem ter suas alíquotas alteradas da seguinte forma:

TRIBUTO	*Exceção à legalidade*	*Exceção à anterioridade*	*Ato normativo*
CIDE-combustíveis	Redução e restabelecimento de alíquotas	Redução e restabelecimento de alíquotas	Decreto
ICMS-monofásico-combustíveis	Fixação de alíquotas (inclusive redução e aumento)	Redução e restabelecimento de alíquotas	Convênio (CONFAZ)

O estudo da anterioridade e suas exceções será feito adiante.

2.5.3 Legalidade e delegação legislativa

Teoricamente nada impede a utilização da Lei Delegada em matéria tributária. Todavia, desde a edição da Constituição Federal de 1988, o Presidente da República só editou duas leis delegadas (as LD 12/1992 e 13/1992), ambas concedendo gratificação a servidores públicos.

Não há dúvida de que a inutilidade prática do instituto deve-se ao fato de o Presidente da República possuir grande liberdade na edição de Medidas Provisórias, cuja utilização, ao contrário das leis delegadas, independe de qualquer autorização do parlamento, sendo condicionada apenas à existência dos desmoralizados requisitos de relevância e urgência e a algumas poucas limitações materiais que guardam certa semelhança com as estipuladas para as leis delegadas.

Todavia, em teoria, é possível que, havendo delegação do Congresso Nacional por meio de Resolução, o Presidente da República edite Lei Delegada, observados os limites estatuídos pelo parlamento, podendo o ato de delegação prever a apreciação parlamentar do projeto elaborado, em sessão única, vedada qualquer emenda (delegação atípica).

A possibilidade de autorização parlamentar para que o Chefe do Executivo elabore Lei Delegada (CF, art. 68) não se confunde com a hipótese de o mesmo parlamento autorizar o Executivo a elaborar um decreto ou regulamento disciplinando matéria ainda não regulada em lei (inexistente no direito brasileiro, salvo nas restritas hipóteses do inciso VI do art. 84 da CF/1988). Essa segunda delegação não pode ser feita, visto que, nas matérias reservadas a determinada espécie normativa, não se entremostra viável a delegação da respectiva regulamentação a outra espécie de ato.

Contudo, a possibilidade de elaboração de Leis Delegadas sobre as mesmas matérias deve-se a dois argumentos básicos.

Em primeiro lugar, porque a norma a ser elaborada possui hierarquia legal e, respeitadas as limitações materiais constitucionalmente estabelecidas (CF, art. 68, § 1.º), pode disciplinar todas as matérias sujeitas à reserva de lei, até porque, mesmo delegada, a norma elaborada é lei.

Em segundo lugar, porque a Constituição autoriza. O argumento, apesar de formal, é importante, uma vez que é pacífico em sede doutrinária e jurisprudencial que a delegação de funções típicas entre os poderes de Estado só é possível nas exaustivas hipóteses previstas no texto constitucional.

Sabendo que a exigência de lei para a criação de tributo tem por significado, ao menos teórico, a necessidade de autorização popular para que o Estado lhe cobre determinada exação, não há que se imaginar que os representantes do povo abdiquem de forma genérica do nobre mister que lhes é atribuído. As prerrogativas do legislador são, portanto, **indisponíveis**.

É possível, contudo, que o legislador atribua ao regulamento a incumbência de complementar conceitos jurídicos que a lei deixou indeterminados, sem que se tenha por ferido o princípio da legalidade.

A título de exemplo, as Leis 7.787/1989 e 8.212/1991 definiram os elementos essenciais para a cobrança da Contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT), estipulando alíquotas diferenciadas de acordo com o "grau de risco leve, médio ou grave" da "atividade preponderante" exercida pela empresa.

Os conceitos de "grau de risco", "leve, médio ou grave" e de "atividade preponderante" foram definidos em Decretos do Presidente da República, o que levou ao ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidade, alegando que o princípio da legalidade estrita ou "cerrada" impediria a definição pela via regulamentar de conceitos imprescindíveis para a cobrança válida de tributo.

Seguindo lapidar voto do então Ministro Carlos Velloso, o STF esposou o entendimento de que "os decretos regulamentadores, ao tratarem da atividade econômica preponderante e do grau de risco acidentário, delimitaram conceitos necessários à aplicação concreta da Lei 8.212/1991, não exorbitando o poder regulamentar conferido pela norma, nem ferindo princípios em matéria tributária" (STF, Tribunal Pleno, RE 343.446-2/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 20.03.2003, *DJ* 04.04.2003).

Em suma, **devem constar na lei todos os elementos essenciais para a criação de um tributo** (**fato gerador, alíquota, contribuintes e base de cálculo**). **A exigência não impede, contudo, que o regulamento aclare conceitos jurídicos indeterminados adotados pela lei**. Nesta situação, o decreto regulamentar indicará o caminho a ser seguido para a fiel execução da lei, conforme previsto no art. 84, IV, da CF.

2.5.4 Legalidade e medida provisória

A utilização de medida provisória em matéria tributária já foi objeto de intermináveis controvérsias em sede doutrinária. Alegavam alguns autores que o Direito Tributário e o Direito Penal eram ramos do direito em que o princípio da legalidade se mostrava mais rígido, de forma que a instituição de tributos e a tipificação de crimes e contravenções só poderiam ser feitas por lei em sentido estrito.

Em sede jurisprudencial, **o STF não demorou a definir que, em se tratando de matéria tributária, o uso da medida provisória era plenamente possível, desde que observados os seus requisitos constitucionais (relevância e urgência)**.

Com o advento da Emenda Constitucional 32/2001, a Constituição Federal passou a prever que,

ressalvados o II, o IE, o IPI, o IOF e os impostos extraordinários de guerra, a medida provisória que implique majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se for convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (CF, art. 62, § 2.º). Assim, estabelecidos requisitos para o uso da medida provisória em matéria tributária, fica claro que a utilização é lícita.

Ressalte-se que a restrição relativa à necessidade da conversão em lei no exercício da edição da medida provisória aplica-se **exclusivamente aos impostos**, de forma que, no tocante às demais espécies tributárias, a regra da anterioridade deve ser observada, tomando como referência a data da **publicação da MP** e **não** de sua **conversão** em lei.

No concurso para Auditor-Fiscal da Receita Federal, realizado em 2005, a ESAF propôs a seguinte assertiva: "a medida provisória que majore contribuição para o financiamento da Previdência Social somente poderá surtir efeitos no exercício seguinte se convertida em lei até o último dia do exercício precedente".

Na divulgação do gabarito oficial, o item foi absurdamente considerado correto. O erro foi sanado após os recursos de forma que a assertiva foi, finalmente, considerada **ERRADA**.

Na mesma linha, a regra, tão frequente em provas de concurso, também foi objeto de cobrança pela ESAF, na prova de Direito Constitucional do concurso para Analista do MPOG, realizado em 2005: "Majoração do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, feita por meio de medida provisória, por força de disposição constitucional, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se a medida provisória houver sido convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que foi editada".

A afirmativa está **ERRADA**, pois, como visto, o IOF é uma das exceções exaustivamente previstas no art. 62, § 2.º, da CF.

Há impedimento constitucional à utilização de medida provisória em matéria tributária cuja disciplina está reservada à **lei complementar** (CF, art. 62, § 1.º, III).

Dessa forma, a título de exemplo, a Constituição Federal reserva à lei complementar a estipulação de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados no seu texto, a dos respectivos **fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes** (CF, art. 146, III, *a*). Como consequência, não é possível a utilização de medida provisória para disciplinar quaisquer dessas matérias, de forma a responder com um sonoro "**NÃO** " à seguinte pergunta, formulada pela ESAF na prova para AFRF, realizada em 2003: "É admitida a edição de medida provisória para estabelecer, em matéria de legislação tributária, normas gerais sobre a definição de base de cálculo do imposto de competência da União sobre propriedade territorial rural?"

Pelo mesmo motivo, os tributos cuja criação é atribuída à lei complementar não podem ser instituídos via medida provisória.

O entendimento foi cobrado pela ESAF no concurso para Auditor do Paraná, realizado em 2003, na questão a seguir transcrita (assertiva **ERRADA**): "É permitida a edição de medida provisória para instituir empréstimo compulsório, no caso de comprovada necessidade de atendimento a despesas

extraordinárias que decorram de calamidade pública ou de guerra externa".

Por fim, a Constituição Federal estatui uma última restrição à utilização de medidas provisórias que pode ter importantes repercussões em matéria tributária. Trata-se de regra também decorrente da Emenda Constitucional 32/2001, que deu ao art. 246 da CF/1988 a seguinte redação:

> "Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1.º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive".

Registre-se que, em termos práticos, está impedida a edição de medidas provisórias para regulamentar artigos da CF/1988 cujas redações tenham sido alteradas pelas Emendas Constitucionais de n. 5/1995 a 32/2001. No que concerne à matéria tributária, a restrição aplica-se às seguintes Emendas:

– a de **n. 12/1996** (que outorgou competência à União para a instituição da CPMF, hoje extinta);
– a de **n. 20/1998** (com importantes repercussões sobre as contribuições para financiamento da seguridade social);
– a de **n. 21/1999** (que prorrogou a CPMF, hoje extinta);
– a de **n. 29/2000** (que autorizou a progressividade fiscal do IPTU e a diferenciação das respectivas alíquotas com base no uso e na localização do imóvel);
– a de **n. 31/2000** (que instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza – vinculando-lhe a receita de diversos tributos).

2.6 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

2.6.1 Acepções do princípio

Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços:

> "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real".

A isonomia possui, portanto, uma acepção **horizontal** e uma **vertical**.

A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas (daí a nomenclatura), na mesma situação e que, portanto, **devem ser tratadas da mesma forma**.

Assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda.

A acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que,

justamente por isso, **devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam**.

Assim, a pessoa física que possui salário de quinhentos reais mensais está isenta do imposto sobre a renda; enquanto aquela cujos rendimentos são de cinco mil reais mensais se sujeita a uma alíquota de 27,5% do mesmo imposto. Mesmo que os rendimentos sejam idênticos, o tratamento deve ser diferenciado se, por exemplo, há uma diferença relevante quanto a número de filhos, despesas com saúde, educação, previdência, entre outras.

O legislador constituinte, seguindo a lição, estipulou, no art. 150, II, da CF/1988, que é vedado aos entes federados "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (…)".

Tratou da isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão em situação equivalente, **mas deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (sentido vertical)**.

Por tudo, é lícito afirmar que, havendo desigualdade relevante, a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige.

Como consequência e a título de exemplo, haveria inconstitucionalidade (por omissão) se a lei do imposto de renda não previsse as chamadas deduções da base de cálculo do imposto (saúde, educação, dependentes), pois a inexistência das deduções redundaria num tratamento idêntico dispensado a pessoas em situações claramente distintas.

Imaginem-se duas pessoas com rendimentos de cinco mil reais mensais. A primeira solteira e com gastos muito pequenos com saúde e educação próprias; a segunda casada, com filhos matriculados em escola privada e responsável pelo pagamento de plano de saúde para toda a família. Seria absurdo que ambos pagassem o mesmo valor a título de imposto de renda, o que demonstra a imprescindibilidade da previsão das deduções como meio de se assegurar isonomia.

2.6.2 A isonomia tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, o princípio da isonomia tem fundamentado decisões que ilustram com maestria a aplicação prática do princípio.

2.6.2.1 A contribuição previdenciária dos servidores inativos – Discriminação de servidores de diferentes esferas

A Emenda Constitucional 41/2003 trouxe profundas reformas ao sistema próprio de previdência dos servidores públicos. Entre essas mudanças está a previsão constitucional de cobrança de contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas, **considerada constitucional pelo STF**.

Estipulou-se que os inativos e pensionistas de todas as esferas da federação, em gozo de benefícios na data de publicação da Emenda, passariam a pagar contribuição previdenciária. O grande problema foi que, para os inativos e pensionistas da **União** a incidência era sobre a remuneração que excedesse **sessenta por cento** do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. Já para os beneficiários dos **Estados, Distrito Federal e Municípios**, a contribuição incidiria

sobre a remuneração que excedesse **cinquenta por cento** do mesmo limite.

A agressão à isonomia era gritante. Por que um inativo de Estado ou Município com provento idêntico a um inativo da União deveria ser mais onerado do que este?

O STF, julgando a ADI 3.105, pôs fim ao tratamento discriminatório desarrazoado. O seguinte excerto, extraído da Ementa, resume o pensamento da Corte (grifou-se):

> "Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. *Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade*" (STF, Tribunal Pleno, ADI 3.105/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 18.08.2004, *DJ* 18.02.2005).

2.6.2.2 Discriminação com base na função ou ocupação exercida

Outra situação em que o STF entendeu haver tratamento discriminatório sem fundamento em desigualdade que justificasse a diferenciação foi quando entendeu insubsistente pretensão de contribuinte que, fundamentado em lei do Município de Niterói-RJ, pretendia ver reconhecida **isenção do IPTU exclusivamente como decorrência de sua qualidade de servidor público** (AI 157.871-AgR).

Veja-se que não existe uma diferença intrínseca de capacidade contributiva ou de qualquer outro parâmetro relevante que justifique um tratamento tributário diferenciado – seja melhor ou pior – tomando por base o exercício de cargo público.

Neste ponto, ressalte-se que, no mesmo dispositivo em que enuncia o princípio da isonomia, o legislador já estipula que **a ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte não pode ser tomada como parâmetro para diferenciação**.

A proibição tenta acabar com a situação anterior à Constituição Federal de 1988, quando algumas classes de pessoas conseguiam aprovar leis que, mudando a denominação jurídica das respectivas remunerações (normalmente denominando boa parte dos rendimentos de "ajuda de custo"), conseguiam diminuir consideravelmente a carga tributária a que estariam sujeitas em condições normais.

Justamente por isso, a Constituição Federal de 1988 completou a proibição de tratamento diferenciado com base em ocupação ou cargo com a cláusula "independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

2.6.2.3 Discriminação entre as empresas lucrativas e deficitárias

A COFINS e a CSLL são duas contribuições para financiamento da seguridade social. A primeira incide sobre a receita ou o faturamento (CF, art. 195, I, *b*) sendo, portanto, paga por todos os contribuintes, lucrativos ou não. Já a segunda incide sobre o lucro líquido, de forma que os contribuintes que registram prejuízos no exercício não estão sujeitos a seu pagamento.

Ao majorar a alíquota da COFINS de 2% para 3%, a Lei 9.718/1998 previu que o contribuinte sujeito a ambas as contribuições teria o direito de abater até um terço da COFINS com a CSLL, quando

obtivesse lucro no exercício.

Os contribuintes alegaram que a lei agredia a isonomia, pois tratava de maneira beneficiada as empresas lucrativas, negando qualquer benefício àquelas que mais precisavam ser ajudadas, as que obtiveram prejuízos.

O raciocínio é inteligente, mas o STF enxergou a mesma situação de uma maneira completamente diversa. Entendeu que a isonomia estava sendo respeitada, pois a lei apenas tentava atenuar a carga tributária das empresas sujeitas a dupla tributação.

Por ser extremamente didático, transcreve-se o trecho mais relevante da Ementa:

> "Alegada ofensa ao princípio da isonomia. Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do *quantum* devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia" (STF, Tribunal Pleno, RE 336.134/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.11.2002, *DJ* 16.05.2003).

2.6.2.4 O Simples – Discriminação entre empresas com base na atividade exercida

A Lei 9.317/1996 – cuja revogação pela Lei Complementar 123/2006 ocorreu no dia 1.º de julho de 2007 – instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte – SIMPLES, tomando como parâmetro para inclusão dos contribuintes na sistemática a receita bruta anual.

Todavia, mesmo que não superados os limites de receita estabelecidos pela Lei, alguns contribuintes foram excluídos da sistemática, como, por exemplo, as sociedades constituídas pelos profissionais liberais.

A Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL ajuizou ação direta perante o STF argumentando que a exclusão das sociedades de profissionais liberais das vantagens tributárias e administrativas decorrentes do SIMPLES, independentemente da receita bruta auferida por tais sociedades, consistiria num tratamento diferenciado para contribuintes em situações equivalentes e, portanto, agressão ao princípio da isonomia.

O Tribunal considerou que o objetivo do tratamento diferenciado dado às microempresas e empresas de pequeno porte é dar-lhes condições de concorrer com as grandes empresas, protegendo aquelas contra eventuais abusos de poder econômico, assim como diminuir a informalidade, mantendo-as como a grande fonte de empregos no País.

Entretanto, conforme se extrai do voto que conduziu o julgamento (Min. Maurício Correia), "as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada não sofrem o impacto do domínio do mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do

Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo 'Sistema Simples'".

Como conclusão, o Tribunal prolatou Acórdão em que se afirma (grifou-se):

> "*Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária* se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, *afastando do regime do simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado*" (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.643/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 05.12.2002, *DJ* 14.03.2003).

Ressalte-se que, pelos seus fundamentos, a decisão da Suprema Corte mantinha-se plenamente aplicável ao denominado Supersimples, instituído pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que, no seu art. 17, inciso XI trazia regra semelhante àquela declarada constitucional pelo Tribunal. Contudo, com o advento da Lei Complementar 147/2014, a diferenciação praticamente deixou de existir, não mais havendo óbice para que a maioria das sociedades compostas por profissionais liberais (com profissão regulamentada ou não) opte pela sistemática do Simples Nacional.

2.6.3 Isonomia e capacidade contributiva

Em matéria de tributação, o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, sua **capacidade contributiva**.

É exato, portanto, afirmar que **o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente**.

A Constituição Federal trata do princípio no art. 145, § 1.º, nos seguintes termos:

> "Art. 145. (…)
>
> § 1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

Conforme ressaltado no Capítulo 1, item 1.4.3.3 ("A Base de Cálculo das Taxas"), apesar de a Constituição Federal de 1988 ter previsto a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas para os impostos, a jurisprudência do STF entende que nada impede sua aplicação a outras espécies tributárias.

A aplicação aos impostos "sempre que possível" decorre do entendimento de que **todos** os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens). Manifestada riqueza, aparece a solidariedade social compulsoriamente imposta: o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais. Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa

seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência (capacidade contributiva).

Quem ganha pouco é isento do imposto de renda porque o Estado reconhece que praticamente todos os seus rendimentos estão comprometidos com suas necessidades básicas (ausência de capacidade contributiva). Quem tem rendimentos maiores contribui na medida destes, pois tem capacidade contributiva para fazê-lo.

Assim, **a imposição constitucional de progressividade do imposto de renda é exemplo de regra teleologicamente (finalisticamente) ligada aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia**.

Na esteira desse entendimento, no julgamento do RE 423.768 (Noticiado no *Informativo STF* 433), o Relator Ministro Marco Aurélio afirmou que "o § 1.º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto".

É fundamental registrar que em 2013, no julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, o Supremo Tribunal Federal promoveu uma importantíssima alteração de um tradicional entendimento. Como o dispositivo ora analisado, antes de impor a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, exigiu que eles tivessem caráter pessoal (ambas as exigências a serem cumpridas "sempre que possível"), a Corte entendia que a progressividade como técnica de graduação do tributo de acordo com a capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos **pessoais**, e não aos impostos **reais.**

Tal conclusão decorria da ideia de que os impostos **reais**, por definição, não levam em consideração características do contribuinte, mas sim da **coisa** (*res*) tributada. Assim, somente quando o imposto fosse **pessoal** a capacidade contributiva da **pessoa** tributada deveria ser analisada. Já no tocante aos impostos **reais**, a progressividade dependeria de expressa previsão constitucional, o que somente ocorre no tocante ao ITR (art. 153, § 4.º, I) e ao IPTU (arts. 156, § 1.º, I, e 182, § 4.º, II).

Foi esse raciocínio que presidiu a edição pelo STF da Súmula 656, afirmando que "é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel". Foi também o mesmo entendimento que orientou o Supremo a somente admitir a progressividade fiscal do IPTU a partir da edição da Emenda Constitucional 29/2000, que expressamente autorizou a utilização da técnica para o tributo (Súmula STF 668).

No novo julgamento, o STF analisou a progressividade do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD criado pelo Estado do Rio Grande do Sul. A evolução tem que ser contextualizada com o fato de que o Senado Federal, ao cumprir a determinação constitucional para que estabeleça alíquotas máximas do ITCMD, além de prever o teto de 8%, estatuiu a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas com base no valor do quinhão que cada herdeiro receber (SF – Resolução 9/1992, arts. 1.º e 2.º). Se a tese que fundamenta a jurisprudência então prevalente houvesse sido mantida, seriam consideradas inconstitucionais tanto a Resolução Senatorial quanto a Lei gaúcha. Mas o Tribunal

entendeu que “essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva”. Abraçando tal tese, o STF abre a possibilidade de uma futura revisão (ou até cancelamento) dos entendimentos cristalizados nas Súmulas 656 e 668, passando a admitir, de maneira mais ampla, a progressividade de impostos reais, tendo em vista a presumível maior capacidade contributiva dos sujeitos passivos que são proprietários, adquirentes ou alienantes de bens de valores mais elevados.

Não obstante, enquanto tal modificação não ocorrer de maneira expressa, recomenda-se aos que se preparam para provas de concursos públicos que continuem a considerar corretas as assertivas que afirmem literalmente o que consta das citadas Súmulas. A probabilidade maior de abordagem do novo entendimento nos concursos é em questões que se refiram diretamente ao ITCMD ou que, de maneira mais ampla, considerem **incorretas** assertivas que afirmem que a progressividade de alíquotas de impostos reais somente pode ser implementada quando houver expressa autorização constitucional nesse sentido.

Visando a aparelhar o Estado de instrumentos jurídicos aptos a capacitá-lo a fazer valer, na prática, o princípio da capacidade contributiva, a Constituição Federal de 1988, no mesmo art. 145, § 1.º, ora objeto de discussão, facultou à administração tributária “identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

O próprio legislador constituinte fez uma **ponderação** entre a **finalidade social do tributo** e a **intimidade dos particulares**, entendendo que, dentro da razoabilidade, esta não pode servir como obstáculo intransponível ao Estado, quando este busca tributar cada um na medida de sua capacidade contributiva. Assim, a lei obriga a que cada contribuinte declare anualmente à Secretaria da Receita Federal sua atividade, sua renda, seu patrimônio, seus negócios relevantes.

Com fundamento no mesmo instituto, após o advento da Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001, tornou-se possível ao fisco requisitar diretamente às instituições financeiras (sem necessidade de ordem judicial) informações protegidas por sigilo bancário.

A requisição deve ser excepcional, só se justificando quando não haja outro meio à disposição da Administração Fazendária de obter as informações indispensáveis à consecução de seu mister constitucional.

Nessa linha, a própria Lei Complementar 105/2001 estatui, no seu art. 6.º (grifou-se):

> “Art. 6.º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados **indispensáveis** pela autoridade administrativa competente”.

A redação é muito aberta, pois parece atribuir à autoridade administrativa competente uma ampla discricionariedade para definir, em cada caso, o que justifica e o que não justifica a chamada “quebra de sigilo”.

Porém, o Poder Executivo federal cuidou de regulamentar a matéria, retirando boa parte dessa discricionariedade ao estipular, no art. 3.º do Decreto 3.724, também de 10 de janeiro de 2001, em que casos o exame dos dados protegidos por sigilo bancário pode ser considerado "indispensável" pela autoridade fiscal. Segue-se, a título ilustrativo, a transcrição das hipóteses:

> "I – subavaliação de valores de operação, inclusive de comércio exterior, de aquisição ou alienação de bens ou direitos, tendo por base os correspondentes valores de mercado;
>
> II – obtenção de empréstimos de pessoas jurídicas não financeiras ou de pessoas físicas, quando o sujeito passivo deixar de comprovar o efetivo recebimento dos recursos;
>
> III – prática de qualquer operação com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país enquadrado nas condições estabelecidas no art. 24 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
>
> IV – omissão de rendimentos ou ganhos líquidos, decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável;
>
> V – realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível;
>
> VI – remessa, a qualquer título, para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas;
>
> VII – previstas no art. 33 da Lei n. 9.430, de 1996;
>
> VIII – pessoa jurídica enquadrada, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nas seguintes situações cadastrais:
>
> a) cancelada;
>
> b) inapta, nos casos previstos no art. 81 da Lei n. 9.430, de 1996;
>
> IX – pessoa física sem inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou com inscrição cancelada;
>
> X – negativa, pelo titular de direito da conta, da titularidade de fato ou da responsabilidade pela movimentação financeira;
>
> XI – presença de indício de que o titular de direito é interposta pessoa do titular de fato".

O conjunto de restrições demonstra que a ponderação (capacidade contributiva e finalidade social do tributo *versus* direitos individuais) não significa o total abandono de um princípio em favor de outro, pois as prerrogativas atribuídas à administração tributária existem desde que "respeitados os direitos individuais" e "nos termos da lei".

Não obstante os nobres objetivos visados pela norma, existe considerável corrente doutrinária sustentando haver inconstitucionalidade da previsão. O fundamento desta tese é que o sigilo bancário, apesar de não ser uma garantia absoluta – algo inexistente no direito brasileiro –, somente poderia ceder em face de **ordem judicial**, e não como decorrência de decisão de natureza administrativa.

Após mais de uma década de divergências doutrinárias e decisões judiciais conflitantes, o Supremo Tribunal Federal, em fevereiro de 2016, finalmente julgou **improcedentes** as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que contestavam a possibilidade de requisição direta pelas autoridades fiscais de dados protegidos por sigilo bancário (ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859).

A Suprema Corte entendeu que o art. 6º da LC 105/2001, além de atentar à necessidade de ponderação entre a proteção ao sigilo e o dever geral de pagar impostos, também é sensível à repressão a crimes como narcotráfico, lavagem de dinheiro e terrorismo, cuja investigação é facilitada com a criação de instrumentos que propiciem ações mais eficazes da rede estatal de repressão (também integrada pelo Fisco).

Durante as discussões, prevaleceu a tese segundo a qual **a flexibilização do sigilo ocorre na medida do necessário à fiscalização estatal**, de forma que, a rigor, as informações sigilosas não perdem tal característica nem passam a ser de domínio público, pois a Administração Tributária também está sujeita a regras rígidas de sigilo. Sendo assim, a mal denominada **"quebra de sigilo"** consiste, na realidade, numa **"transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal"**, ambas protegidas do conhecimento de terceiros.

Acerca da alegada invasividade do procedimento, o Ministro Gilmar Mendes ressaltou que há diversos casos de procedimentos fiscais bastante invasivos, mas que, por configurarem medidas necessárias e indispensáveis para que a Administração Tributária possa fiscalizar e cobrar tributos, são aceitas sem maiores contestações. Como exemplo, citou a inspeção de bagagens em aeroportos pelas autoridades aduaneiras.

Registre-se que, conforme já analisado, **na órbita federal**, a rígida regulamentação reduz drasticamente a discricionariedade aparentemente contemplada às autoridades administrativas no manejo do poder de requisição de dados protegidos por sigilo bancário. Isso demonstra que a Administração Tributária pode muito, mas não pode tudo, e que a regra não afasta o respeito aos direitos e às garantias individuais, com as ponderações analisadas ao longo deste tópico.

Na esteira desse raciocínio, o STF exigiu que, **no âmbito municipal**, a utilização do poder de requisição de dados protegidos por sigilo bancário submeta-se a uma **normatividade semelhante àquela existente na esfera federal**. O Ministro Dias Toffolli, relator das ADIs, revisitando e consolidando as considerações dos demais Ministros, resumiu da seguinte forma o entendimento da Corte sobre esse ponto específico:

> "Os estados e municípios somente poderão obter as informações previstas no artigo 6º da LC 105/2001, uma vez regulamentada a matéria, de forma análoga ao Decreto Federal 3.724/2001, tal regulamentação deve conter as seguintes garantias: pertinência temática entre a obtenção das informações bancárias e o tributo objeto de cobrança no procedimento administrativo instaurado; a prévia notificação do contribuinte quanto a instauração do processo e a todos os demais atos; sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico; existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso; estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de desvios."

2.7 O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA

A segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos objetivos fundamentais do direito. É fundamento

para vários institutos no ordenamento jurídico brasileiro, como o do direito adquirido, o do ato jurídico perfeito, o da coisa julgada, o da prescrição, o da decadência etc.

A ideia sempre presente é a da certeza do direito, da certeza de que as situações consolidadas pelo passar do tempo também estarão juridicamente asseguradas.

Em matéria tributária, o princípio ganha colorido especial, pois, para o contribuinte, não basta a segurança com relação aos fatos passados (irretroatividade da lei), também se faz necessário um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro próximo.

Um caso hipotético serve para exemplificar essa necessidade.

Suponha-se que uma determinada pessoa, passando por uma concessionária de veículos, apaixone-se por um determinado modelo. O cliente em potencial adentra no estabelecimento, informa-se sobre o preço do veículo desejado, bem como sobre as opções para financiamento da diferença entre tal preço e o valor disponível para "entrada".

Imagine-se que se ofereça ao potencial comprador a possibilidade de dividir a diferença em três vezes sem juros (o que lhe é financeiramente impossível) ou em doze, dezoito, vinte e quatro… até sessenta meses (com juros). Fazendo as contas, o hipotético cliente percebe que, financiando o objeto de desejo em um número muito elevado de parcelas, vai ser tão onerado pela taxa de juros, que pagará, ao fim, uns dois ou três veículos idênticos ao que compra. Caso divida o débito em um número menor de parcelas, irá pagá-lo mais rápido, sendo menos onerado pelos juros; essa possibilidade, no entanto, encontra limites nos seus rendimentos.

A decisão mais sensata seria fazer o financiamento no menor número de parcelas possível, sem comprometimento da solvabilidade, ou seja, da capacidade de pagar a dívida contraída.

Assim raciocina o comprador hipotético, decidindo pelo financiamento do saldo em doze prestações, já se preparando para um ano de aperto no orçamento.

Alguns dias depois o adquirente do veículo é surpreendido por um aumento da alíquota do imposto de renda das pessoas físicas, de forma que, refazendo seus cálculos, percebe ser impossível o adimplemento do financiamento da forma planejada, e parte em busca de alternativas.

A Economia só oferece duas: aumentar receita ou diminuir despesas.

A primeira é inviável para aqueles que já dedicam o seu dia a um trabalho formal. A segunda pode ser viável, mas, com as compras parceladas e o uso do cartão de crédito, torna-se difícil fazer cortes relevantes de um mês para o outro. É preciso tempo.

Nesse ponto aparece o Direito impondo ao Estado que dê um prazo razoável para que o contribuinte se utilize das soluções que a Economia oferece e reorganize seu orçamento.

Inicialmente, além da garantia de que não se cobra tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (irretroatividade – CF, art. 150, III, *a*), o legislador constituinte apenas impediu a cobrança no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou a exação (anterioridade – CF, art. 150, III, *b*).

Na prática, a garantia mostrou-se frágil e insuficiente. O costume de "deixar tudo para a última hora" fazia com que, em dezembro, o Governo partisse desesperadamente em busca de aprovar no parlamento

diversas inovações tributárias, já sabendo que, se a aprovação ficasse para janeiro, os respectivos efeitos seriam adiados por um precioso ano.

A título de exemplo, no dia 31 de dezembro de 1994, um sábado, o então Presidente da República editou e fez publicar a Medida Provisória 812/1994, limitando a compensação de prejuízos no cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (tornando-o mais oneroso). O *Diário Oficial* daquele dia só circulou efetivamente na segunda-feira, 2 de janeiro de 1995.

Ao analisar o caso, o STJ assim se manifestou:

> "Quando da publicação da Medida Provisória 812/94, em 31 de dezembro de 1994, ainda estava em curso o período de apuração do imposto de renda do ano-base de 1994. Pouco importa que o Diário Oficial só tenha circulado no dia 02 de janeiro de 1995, pois, o que determina a vigência da lei, neste caso, é a data de sua publicação. Recurso especial provido" (STJ, 2.ª T., REsp 318.849/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 07.03.2002, *DJ* 24.06.2002, p. 252).

No STF, o entendimento foi o mesmo (ver *Informativo* 184), o que demonstra que se a garantia, por si só, já era frágil, a maneira como o Poder Judiciário a tratava acabava por torná-la um quase inútil ornamento constitucional.

Registre-se que a esdrúxula situação foi relembrada em questão proposta pelo CESPE, no concurso para provimento de cargos de Juiz Federal do Tribunal Regional da 1.ª Região, com provas realizadas em 2009, considerando-se **correta** a seguinte assertiva: "Atende ao princípio da anterioridade de exercício a publicação, no Diário Oficial, da lei instituidora de imposto no dia 31/12, sábado, apesar de a sua circulação dar-se apenas na segunda-feira".

Tendo em vista o reconhecimento da fragilidade do princípio da anterioridade como regra assecuratória do princípio da não surpresa, num raro caso de Emenda Constitucional que, ao menos em parte, beneficia o contribuinte, **a EC 42/2003 estendeu como regra para os tributos em geral o princípio da noventena, que até então só era aplicável às contribuições para financiamento da seguridade social por força do art. 195, § 6.º, da CF/1988.**

Assim, foi incluída no art. 150, III, uma alínea *c* afirmando que é vedado cobrar tributos "antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou", observando-se ainda a alínea *b* (anterioridade).

Agora, anterioridade e noventena (também chamada de anterioridade nonagesimal) trabalham em conjunto, devendo ser observadas simultaneamente. Como resultado, a regra passa a ser a existência de um prazo mínimo de noventa dias para a cobrança do tributo, que, mesmo assim, só pode ser feita no exercício financeiro subsequente ao de sua instituição ou majoração.

Em suma, é lícito afirmar que **o princípio da segurança jurídica traduz-se, em matéria tributária, no princípio da não surpresa, que traz como corolários os princípios da irretroatividade, da anterioridade e da noventena**.

2.7.1 Princípio da irretroatividade

Nos precisos termos constitucionais, é vedado aos entes tributantes cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, *a*).

Há uma imprecisão terminológica na redação do dispositivo. Os fatos anteriores à lei que cria o tributo não podem ser designados por “fatos geradores”, justamente por que a nova lei não pode atingi-los e eles não são aptos a fazer surgir obrigações tributárias.

Nessa linha de entendimento, o Código Tributário Nacional, no seu art. 105, afirma que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes”.

Apesar de ser difícil entender como algo pode ser aplicado “imediatamente” a fatos futuros, os objetivos do legislador são bastante claros, quais sejam: a) impedir a tributação de fatos que, no momento da sua ocorrência, não estavam sujeitos à incidência tributária; e b) garantir que a tributação já verificada é definitiva, não podendo ser objeto de majoração por legislação posterior.

As maiores discussões sobre o princípio da irretroatividade residem nos fatos geradores que o CTN denomina de “pendentes”.

A controversa existência desses fatos decorre de uma não menos controversa classificação dos fatos geradores dos tributos como **periódicos** ou **instantâneos**.

Segundo essa classificação, são **periódicos** os fatos geradores que se **prolongam no tempo**, sendo considerados ocorridos nos instantes legalmente determinados, gerando, a cada período concluído, uma nova obrigação tributária, como é o caso do **IPVA**, cujo fato gerador ocorre anualmente, no dia 1.º de janeiro. Em contrapartida, são **instantâneos** aqueles fatos geradores que **ocorrem num momento preciso** da linha do tempo, dando ensejo ao surgimento, em cada caso de ocorrência, de uma nova obrigação tributária, como é o caso do **imposto de importação**, cujo fato gerador se verifica a cada entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

Os fatos geradores **periódicos** podem ser divididos em **periódicos simples** e **periódicos compostos** (**complexivos**). São **periódicos simples** aqueles que tomam por base um **único evento**, que se prolonga no tempo, como é o caso dos impostos sobre a propriedade. No IPTU, por exemplo, a propriedade de determinado imóvel é fato único, mas os seus efeitos se mantêm indefinidamente no tempo. São **periódicos compostos** (complexivos) os fatos geradores compostos de **diversos eventos** que devem ser considerados de maneira global, dentro de um determinado período de tempo legalmente definido. O fato gerador do **imposto de renda**, por exemplo, é **periódico composto** (**complexivo)**, pois é formado por um conjunto de eventos (recebimentos mensais de renda, investimentos financeiros, alienações de bens com lucro etc.) que, globalmente considerados, implicam aumento patrimonial do contribuinte dentro de um determinado exercício financeiro.

O grande problema da classificação é que, nos fatos geradores ditos **periódicos**, a lei estipula exatamente o **instante** da completude e perfeição, o que faz com que tais fatos possam ser tratados como **instantâneos**, sendo-lhes aplicável a legislação vigente na data em que a lei define como verificado o fato gerador do tributo.

Seguindo essa doutrina, jamais os fatos poderiam ser considerados “pendentes”, pois das duas uma:

ou o período legal se completou e o fato é passado; ou, não se tendo completado, o fato é futuro, não devendo haver dúvida sobre a legislação a ser aplicada.

Os casos mais interessantes relativos aos fatos geradores ditos periódicos referem-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao Imposto de Renda.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ – seguem as mesmas normas de apuração e pagamento. Exemplificando-se com a sistemática de apuração anual, uma mudança da legislação (majorando os tributos) verificada no decorrer do exercício seria anterior à data em que os respectivos fatos geradores se reputariam perfeitos e acabados (31 de dezembro), o que poderia gerar dúvida sobre a possibilidade de aplicação da inovação ao cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o lucro auferido durante todo o exercício, tendo em vista o princípio da irretroatividade.

Em face de a CSLL, ao contrário do IRPJ, não estar submetida ao princípio da anterioridade do exercício (estudado adiante), surgem especificidades na análise dos efeitos no tempo advindos de eventual alteração legislativa que majore as respectivas cargas tributárias específicas. Por conseguinte, nesta obra a análise será feita em separado.

2.7.1.1 Irretroatividade e CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – **não está sujeita ao princípio da anterioridade do exercício financeiro** (explicado adiante), dependendo a produção de efeitos decorrentes de eventual majoração apenas da obediência a um período mínimo de **noventa dias** entre a data da publicação da lei e o fato gerador. Aqui surge a pergunta crucial: se a lei majoradora da CSLL fosse publicada até o dia 2 de outubro de 2008 (quando faltam 90 dias para que se atinja o dia 31 de dezembro), poderia atingir os lucros percebidos desde o início do exercício?

Considerando que o fato gerador “definitivo” do tributo apenas se verifica em 31 de dezembro de cada exercício financeiro, a resposta seria positiva, independentemente da adoção da teoria do fato gerador complexivo, pois, para aqueles que admitem tal figura jurídica, durante o transcorrer do exercício, o fato gerador estaria **pendente**; para os que não a adotam, o fato seria **futuro**. De qualquer forma, nos termos do art. 105 do CTN, a conclusão seria a mesma: a **aplicabilidade da nova legislação**.

O raciocínio transita na contramão da segurança jurídica, por permitir a majoração de carga tributária sobre lucros já auferidos pelo contribuinte, quando este planejava sua vida econômico-financeira imaginando estar submetido a uma carga tributária que, posteriormente, veio a se mostrar mais gravosa.

Não obstante o absurdo da situação, o Supremo Tribunal Federal seguiu a malfadada tese, prestigiando a forma – ao ater-se à definição legal da data da ocorrência do fato gerador no último dia do exercício financeiro – e desprezando o conteúdo – ao desconsiderar a manifesta **retroatividade econômica** advinda da situação legitimada. Nas palavras da Corte, “se o fato gerador da obrigação tributária relativa à contribuição social reputa-se ocorrido em 31 de dezembro, conforme a orientação do STF, a lei que esteja em vigor nessa data é aplicável imediatamente, sem contrariedade ao art. 5.º, XXXVI, da Constituição” (AI-AgR-ED 333.209/PR – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – julgado em

02.03.2007).

Seguindo à risca o entendimento da Suprema Corte, a ESAF, no concurso para provimento de cargos de Analista Tributário da Receita Federal, realizado em 2009, considerou **correta** a seguinte assertiva: "o Supremo Tribunal Federal tem como referência, para análise da irretroatividade, o aspecto temporal da hipótese de incidência, ou seja, o momento apontado pela lei como sendo aquele em que se deve considerar ocorrido o fato gerador".

Registre-se, por oportuno, que o STF bloqueou a tentativa de cobrança da CSLL com base em lei publicada após o dia 2 de outubro. No entender do Ministro Moreira Alves, a lei que majora contribuição para financiamento da seguridade social somente "entra em vigor" (melhor seria falar em produção de efeitos, não em vigência) 90 dias após a publicação. Se, após esse prazo, o fato gerador anual já houvesse ocorrido, somente seria possível a aplicação da nova lei ao fato gerador relativo ao exercício subsequente (RE 146.733-9/SP – Rel. Min. Moreira Alves – julgada em 29.06.1992).

2.7.1.2 Irretroatividade e IR

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR – é tributo **sujeito ao princípio da anterioridade do exercício financeiro** e, por conseguinte, as leis que o tornem mais gravoso somente poderiam gerar efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

Não obstante tal entendimento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a Súmula 584 parece simplesmente desprezar tanto a anterioridade quanto a irretroatividade, ao enunciar o seguinte:

> **STF – Súmula 584 – "** Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração".

Apesar das impiedosas críticas da doutrina, existem diversos precedentes em que o STF reafirma a plena vigência da Súmula, sem, contudo, enfrentar os irrefutáveis argumentos favoráveis à superação do enunciado. A título de exemplo, podem ser transcritas as lamentáveis palavras da Corte, constantes da Ementa do julgamento proferido no RE 194.612 (Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 24.03.1998, *DJ* de 08.05.1998):

> "3.Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante Mandado de Segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1.º da Lei 7.968, de 28.12.1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, I, *a*, da Constituição Federal de 1988.
>
> 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula 584, que diz: 'Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração'. Reiterou-se essa orientação no julgamento do RE 104.259-RJ (*RTJ* 115/1336).

5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1.º de janeiro do ano subsequente, o da declaração.
6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas 'ex lege'".

É interessante notar que no voto do Ministro Relator **apenas é discutida – e de maneira superficial** – **a matéria relativa à irretroatividade**, sem se analisar a necessidade de obediência à **anterioridade**. Da análise dos precedentes invocados para a decisão, percebe-se que o primeiro é fundamentado na aplicação imediata e não discutida da Súmula 584 (RE 104.259-RJ); o outro é referente à **CSLL**, tributo que, conforme explicado acima, não obedece à anterioridade (RE 197.790-6-MG).

Até a 8.ª edição desta obra, o autor mantinha a esperança de que, no julgamento do Recurso Extraordinário 183.130/PR (que estava suspenso em virtude de pedido de vista do Min. Cezar Peluso), o Supremo viesse a analisar a matéria levando em consideração o princípio da anterioridade e sepultasse definitivamente a Súmula 584. Contudo, algo diferente aconteceu.

Eram objeto de análise os efeitos da Lei 7.988 de 28.12.1989 que aumentou de 6% para 18% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente de exportações, apurado no ano de 1989. Na prática, o aumento consistia na retirada de um incentivo que fora concedido pelo Decreto-lei 2.413/1988.

Diante da peculiaridade do caso, o STF percebeu que **o imposto de renda fora utilizado com a finalidade extrafiscal de incentivo às exportações**, de forma que o aumento repentino do tributo com efeitos sobre o lucro auferido mediante o exercício da atividade incentivada significaria uma **quebra do vínculo de confiança** do particular no Poder Público, **reduzindo a eficácia de políticas de incentivo fiscal** (RE 183.130/PR). Por isso, determinou que os rendimentos das operações incentivadas deveriam ser tratados como unidades contábeis distintas das demais, **sendo definitiva** – e, portanto, não sujeita ao aumento imposto pela Lei 7.988/1989 – **a tributação realizada com base na norma incentivadora, enquanto ela esteve vigente**.

O julgado foi concluído em 2014 e, apesar de ter afastado a aplicação da Súmula 584 ao caso em exame, a Suprema Corte destacou, como motivo, a peculiar utilização extrafiscal do imposto de renda, reafirmando expressamente que o entendimento tradicional cristalizado no verbete "continuaria sendo adotado para fins de interpretação do fato gerador do imposto de renda, de modo a corroborar orientação no sentido de que, em razão de o fato gerador do imposto de renda ocorrer somente em 31 de dezembro, se a lei fosse editada antes dessa data, sua aplicação a fatos ocorridos no mesmo ano da edição não violaria o princípio da irretroatividade" (RE 183.130).

O autor não pode deixar de voltar a criticar, mesmo que de forma repetitiva, chata e redundante, a permanência da lamentável omissão da Corte no que concerne à apreciação da matéria também sob as luzes do princípio da anterioridade, que é de observância obrigatória para o imposto de renda. A análise

da questão posta no julgado sob a ótica do princípio da confiança, apesar de ser tecnicamente adequada, guarda ares de subjetividade, e poderia ser mais bem introduzida com um "ademais", logo após a matéria ter sido resolvida de maneira absolutamente objetiva e segura com base no princípio da anterioridade. Se assim se fizesse, o grau de objetividade e segurança seria tão elevado que não seria preciso a invocação de "peculiaridades" da utilização extrafiscal do imposto de renda, o que apõe desnecessárias nuances casuísticas ao julgado.

No âmbito do **STJ**, há precedentes expressamente afirmando a **inaplicabilidade da Súmula 584 do STF** sob o entendimento de que ela foi "construída à luz de legislação anterior ao CTN" e que a tributação do Imposto de Renda deve decorrer "de concreta disponibilidade ou da aquisição de renda" (REsp 179.966/RS).

Em provas de concurso público, mesmo diante dos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, tem-se historicamente adotado o posicionamento do STJ, mais favorável ao contribuinte, conforme demonstra a questão a seguir, extraída da prova para Técnico da Receita Federal realizada em 2003:

"De acordo com a Lei 10.637/2002, o imposto de renda devido na declaração de rendimentos das pessoas físicas deve ser calculado mediante utilização da seguinte tabela:

Base de Cálculo em R$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir
Até 12.696,00	—	—
De 12.696,01 a 25.380,00	15	1.904,40
Acima de 25.380,00	27,5	5.076,90

Sabe-se que, de acordo com a lei, essa foi a tabela utilizada para cálculo do imposto devido na declaração apresentada em 2003, relativa ao ano-calendário de 2002.
Suponha que em 10 de dezembro de 2003 seja publicada uma lei com a seguinte redação:

Art. 1.º O imposto de renda devido na declaração de rendimentos das pessoas físicas deve ser calculado mediante utilização da seguinte tabela:

Base de Cálculo em R$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir
Até 10.000,00	—	—
De 10.000,01 a 20.000,00	15	1.500,00
De 20.000,01 a 30.000,00	20	2.500,00
Acima de 30.000,00	30	5.500,00

Art. 2.º Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.
As informações a respeito do contribuinte João da Silva são as seguintes:
Ano-calendário de 2003
Rendimentos do trabalho assalariado: R$ 60.000,00
Contribuição para a Previdência Social da União: R$ 6.600,00

Despesas de locomoção, escrituradas em Livro Caixa: R$ 2.500,00
Despesas médicas: R$ 3.400,00
Despesas com aluguel: R$ 3.720,00

Isto posto, assinale a seguir a opção que indica corretamente o valor do imposto de renda devido na declaração de João da Silva, relativa ao ano calendário de 2003 (data de entrega, até 30.04.2004):
a) R$ 9.500,00;
b) R$ 8.750,00;
c) R$ 8.673,10;
d) R$ 6.962,60;
e) R$ 7.634,00".

Apesar de não se estar, neste momento, estudando legislação do imposto de renda, para se resolver a questão e chegar à conclusão que agora interessa, é preciso saber que das despesas enumeradas no enunciado da questão **podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda apenas a contribuição para previdência social e as despesas médicas**. As despesas com locomoção e aluguel não podem ser deduzidas.

Abatendo as despesas dedutíveis (R$ 6.600,00 + R$ 3.400,00) dos rendimentos (R$ 60.000,00) encontra-se a base de cálculo do IR (R$ 50.000,00).

Aplicando a tabela progressiva da Lei 10.637/2002 (R$ 50.000,00 x 0,275 – R$ 5.076,90), obtém-se o imposto devido de R$ 8.673,10, o que dá a resposta correta, conforme gabarito divulgado **(letra "c")**.

Caso se optasse por seguir os dizeres da Súmula 584 do STF, o caminho seria aplicar a lei vigente no exercício da entrega da declaração, ou seja, aquela publicada em dezembro de 2003. Assim, o imposto devido seria de R$ 9.500,00 (R$ 50.000,00 x 0,3 – R$ 5.500,00), que corresponderia à **alternativa "a"**, considerada errada pela banca, mesmo após os recursos.

Registre-se que a tabela progressiva hoje vigente está prevista na Lei 11.482, de 31 de maio de 2007, que tem sido a norma alterada quando o Poder Público resolve promover alterações e reajustes no IRPF.

De qualquer forma, seguindo o posicionamento adotado pela ESAF, pode-se ter a segurança de que **o entendimento esposado na Súmula 584 do STF deve ser desconsiderado para efeito de concursos públicos**.

Todavia, em caso de cobrança literal da Súmula (segundo entendimento sumulado pelo STF…) a assertiva se torna "blindada" contra discussões, estando indiscutivelmente correta.

O entendimento também parece ser o mesmo nas provas do CESPE, conforme demonstra o seguinte item (**CORRETO**) cobrado na prova para Auditor-Fiscal da Previdência Social realizado em 2000: "Se o Congresso Nacional aprovar lei instituindo o IR sobre os rendimentos dos Planos Garantidores de Benefícios Livres (PGBLs) e essa lei for publicada no *Diário Oficial* do dia 31.12.2001, o imposto incidirá sobre os fatos geradores ocorridos a partir do dia seguinte, 1.°.01.2002".

Claro que a questão tem por fundamento principal o princípio da **anterioridade**, mas se a Súmula 584 do STF fosse aplicada na literalidade (como já o foi pela própria Corte – RE 104.259-RJ), seria possível que a nova lei se aplicasse ao próprio exercício de 2001, visto que o fato gerador só se teria por verificado no último átimo do dia 31 de dezembro de 2001, posteriormente à possível vigência da lei. Relembre-se que a declaração do imposto de renda relativo aos fatos ocorridos em 2001 (ano-base)

só é apresentada em 2002 (ano-exercício).

Um último ponto é digno de nota. O princípio da irretroatividade da lei tributária, conforme enunciado no art. 150, III, *a*, da CF, **não possui qualquer exceção**. O princípio, contudo, não é incompatível com a possibilidade de leis com efeito retroativo, como as expressamente interpretativas e as que versem sobre infrações e sejam melhores para os infratores (estes casos, que serão detalhados em momento oportuno, estão expressamente previstos no art. 106 do Código Tributário Nacional).

Em questões de concurso público deve-se tomar muito cuidado com o teor do enunciado. A título de exemplo, no concurso para AFRF, área Tecnologia da Informação, realizado em 2005, a ESAF considerou CORRETA uma afirmativa que dizia: "A Constituição não prevê exceção alguma ao principio da irretroatividade da lei".

Já o CESPE, no Concurso para Advogado da União, realizado em 2002, considerou CORRETA uma assertiva que parecia dizer o oposto, conforme abaixo transcrito: "O princípio da irretroatividade da lei tributária não é incompatível com a existência de leis tributárias que produzam efeitos jurídicos sobre atos pretéritos".

A diferença entre os dois itens era bem simples. A assertiva cobrada pelo CESPE não se referia restritivamente à irretroatividade do art. 150 da CF. Já o item cobrado pela ESAF falava especificamente na Constituição Federal que, é verdade, prevê exceção à irretroatividade da lei penal, o que tornaria a assertiva errada se não fosse o fato de o enunciado limitar a análise aos dispositivos constitucionais que compõem a seção "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar". Transcreve-se o enunciado: "Nos arts. 150 a 152, a Constituição Federal dispõe acerca de importantes princípios em matéria tributária, que visam, ao mesmo tempo, limitar o poder dos entes tributantes e proteger os contribuintes. Em relação aos princípios constitucionais tributários, julgue os itens abaixo".

2.7.2 Princípio da anterioridade do exercício financeiro

Conforme já visto, a Constituição Federal de 1988 veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" (CF, art. 150, III, *b*).

Em primeiro lugar, deve-se prestar atenção para o fato de a regra tomar como marco temporal a data da **publicação** da lei, ao passo que o já estudado princípio da irretroatividade toma como base a data da **vigência** dessa mesma lei.

É importante ressaltar que **o princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito** (casos de extinção ou redução de tributos) **ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária**.

Apesar de ser um posicionamento discutível, **o Supremo Tribunal Federal entende que a norma que se restringe a mudar o prazo para pagamento de tributo, mesmo antecipando-o, não agrava a situação do contribuinte, não se sujeitando à regra da anterioridade do exercício** (STF, 1.a T., RE-AgR 274.949/SC, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 13.11.2001, *DJ* 01.02.2002, p. 100). O entendimento,

hoje, se encontra cristalizado na **Súmula Vinculante 50** (que tornou vinculante o teor da antiga Súmula 669 do STF) em que se afirma que "norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

Digna de destaque, portanto, a ampla facilidade de que desfruta o Estado para alterar o prazo de pagamento dos tributos, além de poder fazê-lo por ato infralegal (não se sujeita à legalidade, conforme explanado no item 2.5.2), não precisa obedecer a qualquer prazo para que a cobrança seja feita na nova data fixada (não se submete à anterioridade do exercício e à noventena, como se verá adiante).

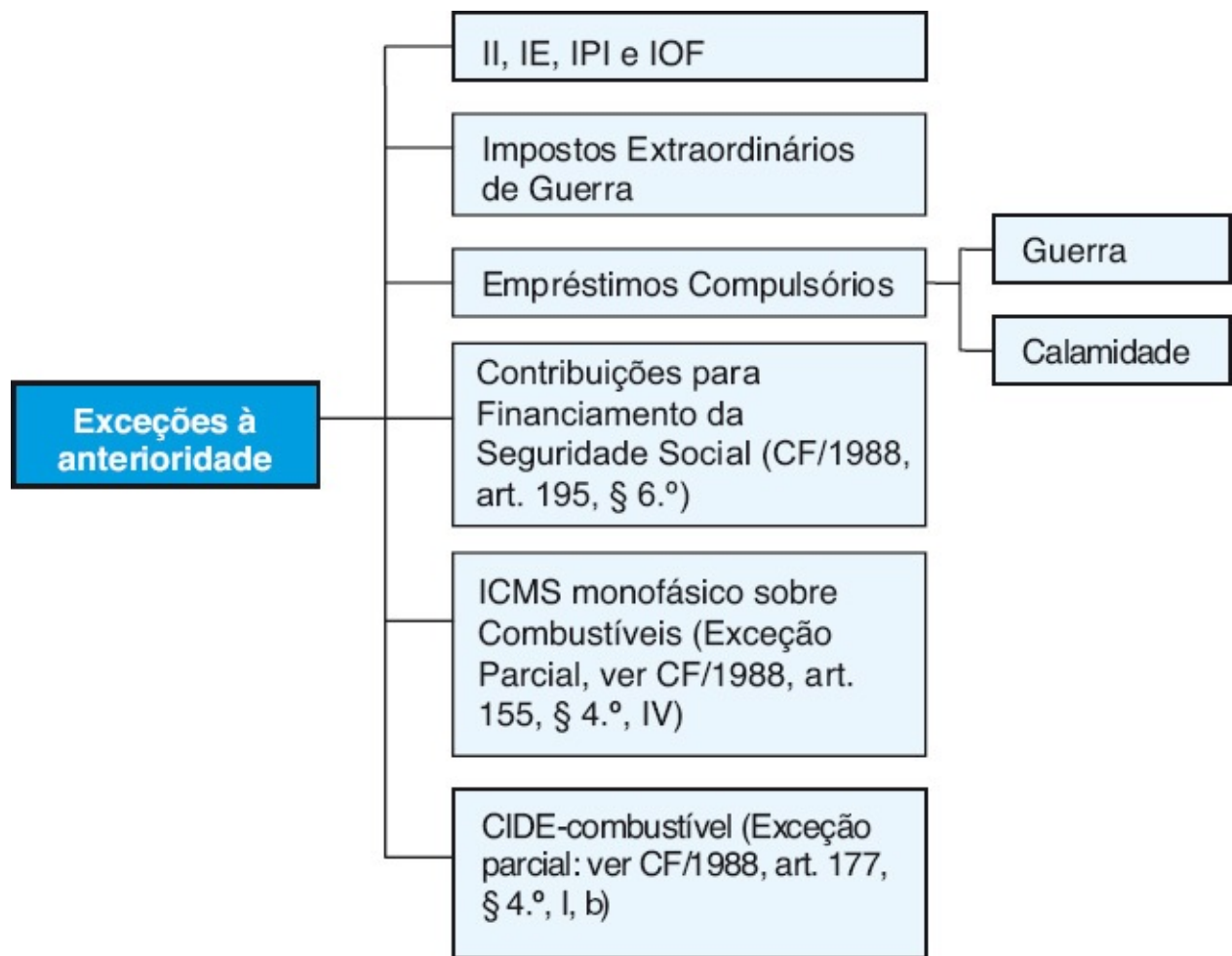
Da mesma forma que é exceção ao princípio da legalidade, a mera atualização monetária do valor do tributo ou da sua base de cálculo, por não significar majoração do mesmo, não se sujeita à anterioridade. O entendimento é pacífico no âmbito do STF, conforme demonstra o seguinte excerto (grifou-se):

> "Substituição legal dos fatores de indexação – Alegada ofensa às garantias constitucionais do direito adquirido e da anterioridade tributária – Inocorrência – **Simples atualização monetária que não se confunde com majoração do tributo**. (…) A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, **não constitui desrespeito às situações jurídicas consolidadas** (CF, art. 5.º, XXXVI), **nem transgressão ao postulado da não surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária** (CF, art. 150, III, *b*)" (STF, 2.ª T., RE-AgR 200.844/PR, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.06.2002, *DJ* 16.08.2002, p. 92).

Em suma, a ideia fundamental do princípio é proteger o contribuinte contra a imediata aplicação de normas que **aumentem** a carga tributária a que ele já está sujeito (casos de instituição ou majoração de tributos).

Por fim, é importante registrar que, apesar de se tratar de posicionamento bastante discutível, o STF entende que **não configura aumento de tributo a mera redução ou extinção de desconto legalmente previsto**, não sendo o caso, portanto, de incidência do princípio da anterioridade. Nesta linha, analisando a constitucionalidade de lei paranaense que reduziu os descontos concedidos a quem paga antecipadamente ou em dia o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no Estado, o Tribunal seguiu o voto do Ministro-Relator Gilmar Mendes, no sentido de que "a redução ou a extinção de um desconto para pagamento de um tributo sob determinadas condições previstas em lei, com o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão" (ADI 4.016/PR).

2.7.2.1 Exceções à anterioridade do exercício financeiro

A Constituição Federal prevê as exceções ao princípio da anterioridade, no seu art. 150, § 1.º, e nos dispositivos indicados no esquema a seguir:

As quatro primeiras exceções (II, IE, IPI e IOF) existem porque esses impostos possuem características marcantemente extrafiscais, constituindo-se em poderosos mecanismos de intervenção no domínio econômico, postos nas mãos do Poder Executivo Federal.

A título de exemplo, quando o Estado quer proteger determinado setor da indústria nacional, para dar-lhe fôlego na concorrência contra produtos estrangeiros, uma das medidas mais adequadas é a majoração das alíquotas do imposto de importação incidente sobre os bens e insumos produzidos pelo setor. A iniciativa estatal poderia ser praticamente inócua se fosse necessária a obediência de prazo para que a nova alíquota passasse a ser aplicada concretamente às importações. Sendo sensível a esta necessidade, o legislador constituinte, além de excluir parcialmente os impostos reguladores do princípio da legalidade quanto às alterações de alíquotas, também os excetuou da anterioridade.

Neste ponto, faz-se necessária uma importante observação. **Parte da doutrina já classifica o IPI como um imposto fiscal**. Aliás, entre os impostos, **é o segundo maior arrecadador federal** (o maior é o imposto de renda). Por conta disto, a arrecadação do IPI é extremamente relevante, não podendo ser considerada mero "efeito colateral" de um tributo que visa precipuamente à intervenção no domínio econômico, como se diz costumeiramente dos tributos extrafiscais.

Sendo o IPI tratado como fonte de arrecadação, foi necessário criar um mecanismo de defesa para o contribuinte contra as majorações repentinas de sua incidência. Atento à questão, o legislador constituinte derivado, ao estender o princípio da noventena para a maioria dos tributos, **não excetuou o IPI**, que passou a ser **o único dos impostos ditos reguladores cujos efeitos das majorações porventura**

realizadas estão sujeitos a prazo (noventena).

No que concerne aos **empréstimos compulsórios de guerra ou calamidade pública** e aos **impostos extraordinários de guerra**, a não sujeição à anterioridade deve-se à indiscutível urgência na obtenção de recursos para enfrentar as graves situações que autorizam a instituição dos tributos. Não seria razoável, por exemplo, o País entrar num esforço de guerra, instituir um tributo para financiar tal esforço e esperar o exercício seguinte para começar a cobrança. Neste caso a segurança nacional prepondera sobre o interesse particular de não ser surpreendido por imediata majoração de carga tributária.

As **contribuições para financiamento da seguridade social**, desde a promulgação da Constituição, sujeitam-se à regra específica de não surpresa: o princípio da noventena, posteriormente estendido pela EC 42/2003 para os demais tributos (com exceções). Assim, da mesma forma que o IPI, tais contribuições estão livres da anterioridade do exercício financeiro e sujeitas à noventena (ou anterioridade nonagesimal).

Por fim, as duas últimas exceções são, na realidade, exceções parciais, ambas criadas pela EC 33/2001. Trata-se do restabelecimento das **alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis definidos em Lei Complementar** e das **alíquotas da CIDE-combustíveis**.

É importante registrar que, em ambos os casos, a Constituição Federal permite a redução e o restabelecimento das alíquotas sem obediência à anterioridade. Quanto à redução, o dispositivo é despiciendo, visto que o princípio só é aplicável para os casos de aumento de carga tributária, qualquer que seja o tributo. No que concerne ao restabelecimento, a regra é inovadora, pois permite que, após a realização de uma redução, seja possível uma majoração subsequente, sem obediência à anterioridade, desde que respeitado, como teto, o percentual anterior (ver exemplo citado no item 2.5.2).

2.7.2.2 Anterioridade e revogação de benefícios fiscais

Como visto, o princípio da anterioridade protege o contribuinte contra os efeitos imediatos de agravamento (majoração) da carga tributária a que está sujeito.

Quando determinado contribuinte é beneficiado por **isenção legalmente concedida**, há uma diminuição da carga tributária a que está sujeito, **não havendo que se falar em qualquer prazo para que o benefício possa gerar efeitos concretos**.

Já no caso de **revogação de uma isenção concedida**, a situação é oposta, pois, indiscutivelmente, a mudança legislativa tem como consequência um acréscimo no sacrifício financeiro realizado pelo contribuinte.

Aparentemente seguindo o entendimento, o Código Tributário Nacional, em seu art. 104, III, estabelece que "entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda que extinguem ou reduzem isenções".

Não há unanimidade sobre o dispositivo se referir ou não à anterioridade. O problema inicial é que a anterioridade exige que a produção de efeitos da lei que aumenta carga tributária somente se dê no exercício seguinte ao da publicação; já o dispositivo transcrito se refere à vigência da mesma lei. Para

alguns, a diferença dos textos é apenas falta de técnica legislativa. Para outros, o art. 104, III, do CTN estipula mais uma garantia do contribuinte, diferente da anterioridade.

Caso se considere que o dispositivo estipula nova garantia, deve-se entender que ela somente se aplica aos impostos sobre o patrimônio ou a renda.

Há de se ressaltar que o STF entende que a revogação de isenção não se equipara à criação ou à majoração de tributo, sendo apenas a dispensa legal do pagamento de exação já existente, de forma que o tributo volta a ser imediatamente exigível, não sendo aplicável o princípio da anterioridade (RE 204.062). A decisão é antiga e um tanto quanto nebulosa, visto que não deixa claro a que espécies de tributo se aplica. Em provas de concurso público têm sido cobrados tanto a literalidade do que afirma o CTN quanto o posicionamento do STF. A título de exemplo, no certame para Advogado da União, realizado em 2002, o CESPE, na mesma questão, incluiu dois itens seguidos com os dois entendimentos. Digno de nota é que quem não conhecia os dois teria a tendência de imaginar que uma das duas assertivas estaria necessariamente errada, pois são contraditórias entre si, conforme abaixo transcrito: "Segundo o Código Tributário Nacional, os dispositivos de lei que revoguem isenções relativas a impostos sobre o patrimônio ou a renda somente entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte"; "Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal as isenções não condicionadas ou sem prazo definido podem ser revogadas a qualquer tempo por lei e, uma vez revogada a isenção, o tributo volta a ser imediatamente exigível, sendo impertinente a invocação do princípio da anterioridade".

As duas assertivas estão **CORRETAS**. Perceba-se que a banca "blindou" os itens contra recursos, ao afirmar a fonte em que o candidato deveria se basear para julgá-los ("segundo o CTN" e "Conforme a jurisprudência do STF").

No ano de 2014, o Supremo Tribunal Federal deu claras indicações no sentido de que vai superar sua antiga jurisprudência. O caso julgado não consistia numa **revogação de norma concessiva de isenção**, mas sim da **revogação de uma lei concessiva de redução de base de cálculo** do ICMS.

É fundamental registrar que, conforme afirmaram os Ministros Dias Toffoli e Rosa Weber (que foram vencidos ao defenderem a aplicação da antiga jurisprudência), a redução de base de cálculo equivale a uma isenção parcial, devendo ambas se submeter a idêntico regime jurídico. A título de exemplo, uma hipotética redução em um quarto da base de cálculo do ICMS sobre certa operação teria o mesmo efeito prático de uma concessão de isenção (dispensar de pagamento) equivalente a um quarto do tributo devido na mesma operação. Assim, ao menos num ponto, os Ministros vencidos apresentaram um argumento incontestável: não parece razoável submeter a concessão e, o que aqui é mais relevante, a revogação de benefícios fiscais dotados de idênticos efeitos a regras distintas, admitindo que o contribuinte esteja protegido num caso, mas não tenha qualquer garantia no outro.

No novo julgado, o Supremo Tribunal Federal, invocando justamente a interpretação teleológica do princípio, afirmou que a anterioridade "visaria garantir que o contribuinte não fosse surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propiciaria um direito implícito e inafastável ao planejamento". Nesse contexto, entendeu que "toda alteração do critério quantitativo do consequente da

regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo” e, dessa forma, sujeita à anterioridade (RE 564.225 AgR/RS). A decisão é da Primeira Turma do Tribunal, mas, conforme afirmado, mostra que **a tendência é bastante clara no sentido de afirmar que a revogação de qualquer benefício fiscal configura aumento indireto de tributo e, justamente por isso, somente gera efeitos financeiros no exercício subsequente ao da publicação da lei revogadora**.

2.7.2.3 Anterioridade e medidas provisórias

Conforme já analisado, são possíveis a instituição e a majoração de tributo por intermédio de medida provisória. Porém, se o tributo instituído ou majorado for um **imposto**, a cobrança só poderá ser realizada no exercício subsequente caso a medida provisória tenha sido convertida em lei até o último dia daquele em que tenha sido editada (CF, art. 62, § 2.º).

2.7.3 Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena

Quando da promulgação da Constituição Federal, a obediência a um prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação de uma lei que majorasse ou criasse tributo era aplicável exclusivamente às **contribuições para financiamento da seguridade social**, por força do art. 195, § 6.º, da Magna Carta.

Parte da doutrina denominava o princípio de **anterioridade mitigada.** O interessante é que, ao denominar de mitigada (sinônimo de suavizada, aliviada), a “anterioridade” aplicável a tais contribuições, a doutrina parecia imaginar que o princípio consistiria uma garantia menor ao contribuinte, uma restrição menor ao Estado.

Na prática, o que se percebeu foi justamente o contrário. A anterioridade do exercício transformou-se numa garantia meramente formal, dado o costume de concentrar a publicação das alterações na legislação tributária no final do exercício.

Assim, a anterioridade dita mitigada acabava por ser uma garantia bem mais eficiente para o contribuinte, pois lhe assegurava um período mínimo de dias para que readequasse seu orçamento, preparando-o para o aumento de carga tributária.

Tornou-se um clamor dos contribuintes que a “noventena” passasse a ser regra geral e, num raro caso de Emenda Constitucional que beneficiou o contribuinte, a EC 42/2003 promoveu a mudança desejada, incluindo, no art. 150, III, da Constituição, uma alínea *c*, cujo texto é bastante parecido com aquele constante no art. 195, § 6.º, da CF/1988, destinado exclusivamente às contribuições para a seguridade social.

A única diferença aparentemente relevante é que o texto inserido pela EC 42/2003 exige o cumprimento do prazo de 90 dias nos casos de instituição ou **aumento** de tributo, enquanto o art. 195, § 6.º, exige o cumprimento em caso de instituição ou **modificação,** parecendo, pela literalidade, ser uma regra mais ampla.

Entretanto, o STF, entendendo que a anterioridade nonagesimal existe para proteger o contribuinte contra mudanças que repercutam negativamente no seu patrimônio, decidiu que o art. 195, § 6.º, só é aplicável no caso de instituição ou majoração. O legislador constituinte derivado, já conhecendo o

posicionamento do Tribunal, ao estender a regra aos demais tributos, o fez já com uma redação mais clara, coincidente com o pensamento da Suprema Corte.

Alguns autores continuam atribuindo à regra do art. 195, § 6.º, o título de “anterioridade nonagesimal”, enquanto se referem à extensão feita pela EC 42/2003 como “noventena”. Assim, a anterioridade nonagesimal (ou mitigada) seria um princípio aplicável às contribuições para financiamento da seguridade social, enquanto a noventena seria outro princípio, aplicável às demais espécies tributárias (com exceções). Não há sentido, contudo, na atribuição de nomenclaturas diferentes a um único princípio que submete as diferentes espécies tributárias às mesmas restrições. É o caso de se aplicar a lição doutrinária segundo a qual somente se devem classificar institutos jurídicos em espécies diferenciadas, se os respectivos regimes jurídicos forem diferentes.

Portanto, não havendo qualquer diferença relevante entre a restrição estatuída pelo art. 195, § 6.º, e aquela prevista no art. 150, III, *c*, ambos da Constituição Federal, as duas serão denominadas de **princípio da noventena *ou* anterioridade nonagesimal**. Aos que se preparam para provas de concursos públicos, ressalta-se que a terminologia aqui defendida tem sido a adotada pelas bancas. A título de exemplo, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento do cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, realizado em 2006, formulou questão cujo enunciado era o seguinte: “NÃO se aplica o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena criada pela Emenda Constitucional 42/2003) ao imposto sobre: (...)”. Deixando de lado as alternativas, percebe-se que a banca, ao colocar, entre parênteses a palavra “noventena” logo após a expressão “anterioridade nonagesimal”, demonstrou entender que **as expressões são sinônimas**, **referindo-se ao mesmo instituto jurídico**.

De maneira ainda mais clara, a Fundação Getúlio Vargas, no concurso para provimento de cargos de Fiscal da Receita Estadual do Estado do Amapá, realizado em 2010, considerou correto o seguinte asserto: “A anterioridade nonagesimal foi estendida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a fim de vedar-lhes a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, comportando, dentre suas exceções, o imposto sobre a renda”.

Controvérsias terminológicas à parte, em termos práticos, o relevante é entender que, a partir do advento da EC 42/2003, em homenagem ao princípio da não surpresa, **anterioridade (anual ou “do exercício”) e noventena (anterioridade nonagesimal) passaram a ser, em regra, cumulativamente exigíveis**.

Dessa forma, se um tributo vier a ser majorado ou instituído por lei publicada **após** o dia **3 de outubro** (quando faltam 90 dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não mais pode ser feita a partir de 1.º de janeiro seguinte, sob pena de infringir a noventena (publicada a lei “em meados de outubro”, a cobrança deve se verificar “em meados de janeiro”). Já se a publicação da lei instituidora ou majoradora ocorrer no início do ano, a cobrança não pode ser feita imediatamente após o transcorrer de noventa dias, pois o princípio da anterioridade do exercício exige que se espere o início do ano subsequente.

Resumindo, instituído ou majorado tributo, a respectiva cobrança só poder ser realizada após o

transcorrer de, no mínimo, noventa dias da data da publicação da lei instituidora/majoradora e desde que já atingido o início do exercício subsequente.

2.7.3.1 Noventena e medidas provisórias

Algumas observações precisam ser feitas no que concerne ao cumprimento do princípio da noventena, quando um tributo a ele sujeito é instituído ou majorado por meio de medida provisória.

A situação deu ensejo a uma discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal acerca do termo **inicial da contagem do prazo de noventa dias**, se a **data da edição da medida provisória** ou da sua final **conversão em lei**.

Acrescente-se a isso o fato de que, anteriormente à Emenda Constitucional 32/2001, as medidas provisórias possuíam vigência por apenas trinta dias, o que levou à adoção da terrível prática de suas sucessivas reedições (cuja possibilidade foi ratificada pelo STF). Naquela época, estavam sujeitas à noventena apenas as contribuições sociais para financiamento da seguridade social.

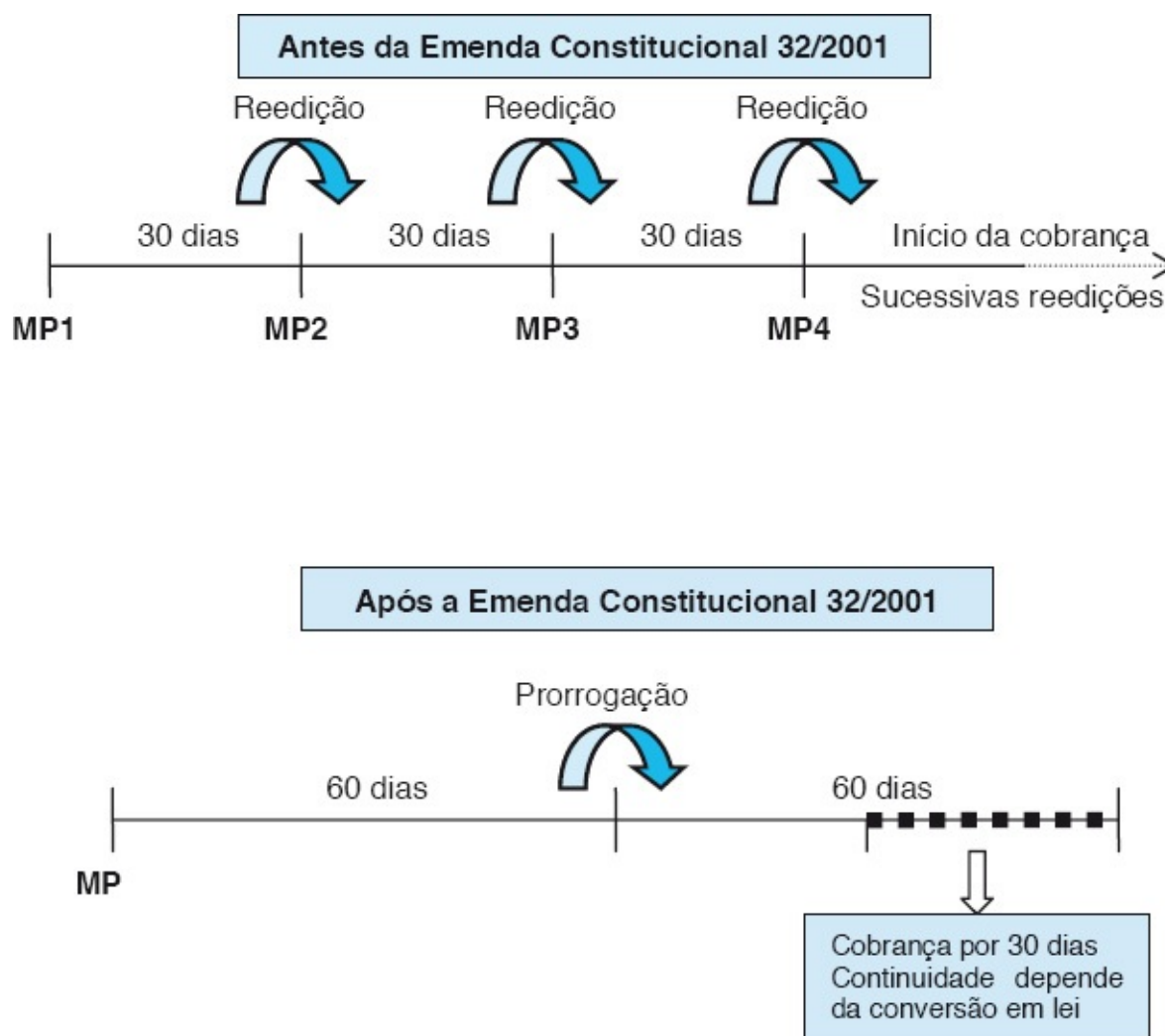
A título de exemplo, suponha-se que o Presidente da República tivesse editado uma primeira medida provisória (MP1) majorando a alíquota da COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social). No trigésimo dia de vida da MP1, para evitar a perda de vigência, era editada uma segunda medida provisória (MP2), cujo conteúdo era idêntico ao da MP1, com o acréscimo de um artigo que convalidava os efeitos produzidos por esta. No trigésimo dia de vigência da MP2, editava-se a MP3, convalidando os efeitos da MP1 e da MP2. Quando a MP3 completava trinta dias, editava-se a MP4, convalidando os efeitos das medidas provisórias anteriores e se iniciava a cobrança, considerando-se que toda a história (desde a edição da MP1) já completava os noventa dias exigidos pela Constituição Federal.

Os contribuintes alegavam que não importava o número de medidas provisórias editadas, pois todas perdiam sua eficácia após 30 dias, de forma que nenhuma completaria os noventa dias exigidos pelo art. 195, § 6.º, da CF/1988. Como consequência, a contagem do prazo somente iniciaria se, e quando, houvesse conversão em lei de uma das medidas provisórias editadas.

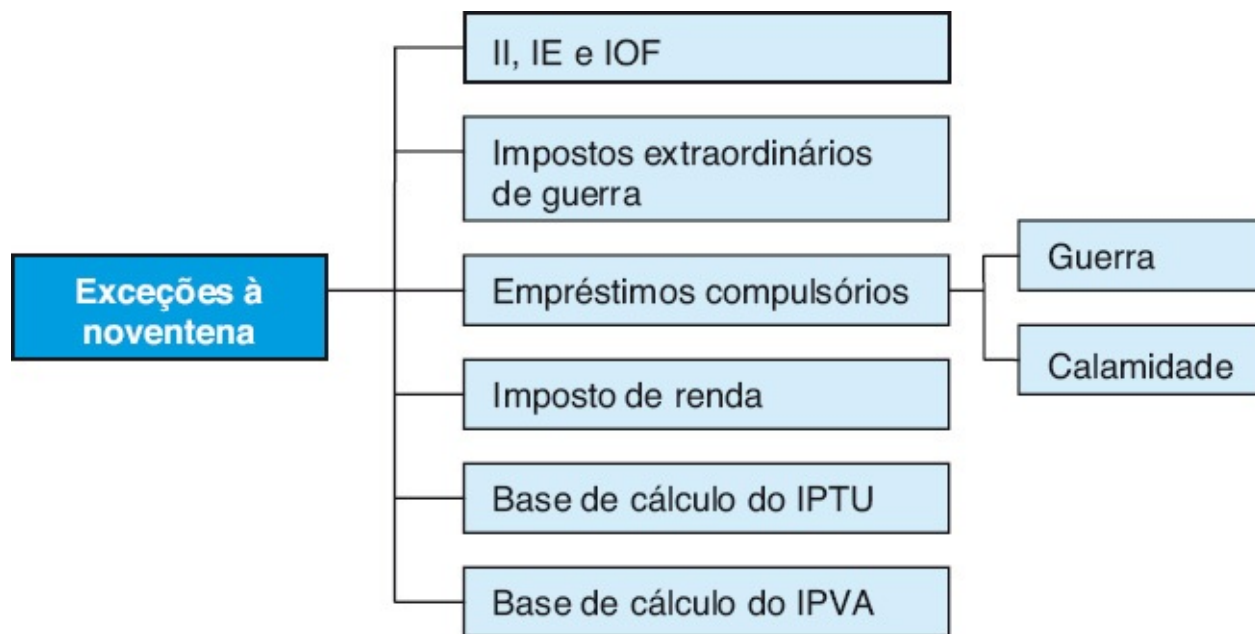
Discordando dos contribuintes, o STF entendeu que, **se não houvesse mudança relevante no texto nas reedições, o prazo deveria ser contado da edição da primeira medida provisória**, pois, em face da continuidade normativa, não haveria surpresa do contribuinte. Contudo, no caso de **mudança substancial** no texto da medida provisória, no momento de sua conversão em lei, o prazo deveria ser contado da **publicação** da lei de conversão (RE 169.740).

Após o advento da EC 32/2001, as medidas provisórias passaram a ter vigência por sessenta dias, prorrogáveis por mais sessenta. Por conseguinte, na metade do prazo de prorrogação, completam-se os noventa dias para o início da cobrança do tributo. Se a medida provisória for convertida em lei sem alteração substancial do texto, a cobrança continua. Se a conversão se der com alteração substancial, deve-se reiniciar a contagem da data da publicação da lei de conversão. Caso a medida provisória seja rejeitada ou perca a eficácia por decurso de prazo (120 dias), o tributo (ou a majoração) deixa imediatamente de ser cobrado. Neste caso, houve cobrança com base na medida provisória durante 30

dias, cabendo ao Congresso Nacional disciplinar por decreto legislativo as relações jurídicas geradas, ou seja, definir se haverá ou não devolução dos valores recolhidos (CF, art. 62, § 3.º). Caso o Congresso silencie e não edite o decreto legislativo no prazo de 60 dias, as relações jurídicas geradas conservam-se regidas pela MP, ou seja, na prática, os valores pagos não são devolvidos (CF/1988, art. 62, § 11).

Esquematicamente, levando em conta os períodos anteriores e posteriores ao advento da Emenda Constitucional 32/2001, a sistemática da medida provisória é seguinte (com as observações acima expendidas).

Ressalte-se, por oportuno, que devem ser simultaneamente observadas as regras relativas à anterioridade do exercício financeiro, caso o tributo não seja exceção a tal princípio. Na mesma linha, se o tributo criado ou majorado for um imposto, a cobrança a partir do exercício subsequente dependerá da conversão da medida provisória em lei (CF, art. 62, § 2.º), conforme explanado no tópico a seguir.

2.7.3.2 Exceções à noventena

A Constituição Federal prevê, no mesmo § 1.º do art. 150, as seguintes exceções ao princípio da noventena:

A lista das exceções à noventena é bastante semelhante à das exceções à anterioridade. Conforme já fora ressaltado, **dos "impostos reguladores", apenas o IPI é sujeito a uma das regras (noventena) os demais (II, IE e IOF) são exceções a ambas**.

Estranhamente, o **imposto de renda**, de finalidade marcantemente fiscal, talvez o tributo que mais merecesse uma eficaz regra de proteção ao contribuinte, ficou livre da noventena. Assim, **ainda é possível que uma majoração do imposto de renda por meio de lei publicada em 31 de dezembro gere efeito a partir do dia seguinte, visto que o tributo só obedece à anterioridade do exercício**.

Somente não é possível que volte a ocorrer algo exatamente igual ao verificado em 31 de dezembro de 1994 (ver item 2.7), uma vez que, desde a Emenda Constitucional 32/2001, a cobrança a partir do primeiro dia do exercício seguinte depende da conversão em lei da **medida provisória** até o dia 31 de dezembro (pois se trata de majoração de **imposto**).

Quanto aos **impostos extraordinários de guerra** e aos **empréstimos compulsórios de guerra externa ou calamidade pública**, a mesma urgência que justifica a não submissão à anterioridade do exercício impõe que se excetue a nonagesimal.

Já a exceção referente ao caso das **bases de cálculo de IPVA e IPTU,** tem fundamento bastante diferente dos demais. Ambos os tributos incidem sobre o valor de um bem (imóvel na área urbana do Município, no caso do IPTU; veículo automotor, no caso do IPVA). O momento mais propício para que as fazendas públicas estaduais e municipais procedam às revisões dos valores dos veículos e imóveis, respectivamente, é o fim de cada exercício. Primeiro, por possibilitar levar em consideração toda a variação daquele ano; segundo, e mais importante, porque as leis estaduais e municipais geralmente elegem o dia 1.º de janeiro como aquele em que se consideram ocorridos os respectivos fatos geradores.

Se não fosse a exceção constitucional dada aos dois tributos, a revisão das bases de cálculo (valores dos bens) deveria ser feita por lei necessariamente publicada até o dia 03 de outubro, sob pena de não poder ser aplicada aos fatos geradores a ocorrerem no 1.º de janeiro subsequente.

2.8 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

A rigor, apesar de a terminologia “não confisco” ter-se consagrado pelo uso, o que o art. 150, IV, da Constituição quer proibir é a utilização do tributo “com **efeito de confisco** ” e não que o tributo configure **confisco**, pois esta segunda proibição já é decorrente da própria definição de tributo, uma vez que confisco, no Brasil, é punição e o tributo, por definição, não pode ser sanção por ato ilícito.

Em termos menos congestionados, tributo confiscatório seria um tributo que servisse como punição; já tributo com efeito confiscatório seria o tributo com incidência exagerada de forma que, absorvendo parcela considerável do patrimônio ou da renda produzida pelo particular, gerasse neste e na sociedade em geral uma sensação de verdadeira punição. As duas situações estão proibidas, a primeira (**confisco**) pela definição de tributo (CTN, art. 3.º); a segunda (**efeito de confisco**) pelo art. 150, IV, da CF/1988.

Não obstante as diferenciações terminológicas, as expressões (“vedação ao confisco” e “vedação ao efeito de confisco”) têm sido usadas como equivalentes e, em provas de concurso público, a distinção somente pode ser feita quando o candidato perceber que o examinador está utilizando a tese aqui esposada (ex. quando nas alternativas de uma questão aparecem ambas as expressões em sentidos claramente diversos).

O princípio da vedação ao efeito confiscatório também poderia ser denominado de **princípio da razoabilidade ou proporcionalidade da carga tributária**. A ideia subjacente é que o legislador, ao se utilizar do poder de tributar que a Constituição lhe confere, deve fazê-lo de forma razoável e moderada, sem que a tributação tenha por efeito impedir o exercício de atividades lícitas pelo contribuinte, dificultar o suprimento de suas necessidades vitais básicas ou comprometer seu direito a uma existência digna.

2.8.1 A configuração de confisco

O conceito de efeito confiscatório é **indeterminado**, sujeito a alto grau de subjetividade e varia muito de acordo com as concepções político-filosóficas do intérprete. Isso não impede, contudo, que, em casos de notória ausência de razoabilidade de uma exação ou de um conjunto de exações, o Poder Judiciário reconheça a existência de um verdadeiro abuso do direito de tributar, tendo em vista a absorção de parcela substancial do patrimônio ou renda dos particulares.

De certa feita, o Supremo Tribunal Federal estava julgando uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra dois dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. O primeiro previa que “as multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor”; o segundo afirmava que “as multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor”.

A votação foi unânime no sentido de que os pisos estipulados para as multas agrediam o princípio da vedação ao confisco. O voto do Ministro Sepúlveda Pertence lembrou passagem em que o Ministro Aliomar Baleeiro conduziu o primeiro Acórdão do STF julgando inconstitucional o Decreto-lei por versar sobre matéria não compreendida no âmbito da segurança nacional. Dizia o jurista que não sabia o

que era segurança nacional; mas certamente sabia o que não era: batom de mulher ou, o que era disciplinado no Decreto-lei, locação comercial.

Seguindo a lição de Baleeiro, Pertence afirmou:

> "Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor de um tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional".

O posicionamento da Corte sobre o caso pode ser resumido com o seguinte excerto, da lavra do Relator Ministro Ilmar Galvão (grifou-se):

> "Fixação de valores mínimos para multas pelo não recolhimento e sonegação de tributos estaduais. Violação ao inciso IV do art. 150 da Carta da República. **A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto Constitucional Federal** " (STF, Tribunal Pleno, ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, *DJ* 14.02.2003, p. 58).

Como visto, o princípio da vedação ao efeito de confisco é expresso em cláusula aberta ou conceito jurídico indeterminado, cabendo ao prudente arbítrio do juiz, em cada caso que lhe for submetido, avaliar a existência ou não de confisco. Contudo, alguns parâmetros estão claramente delineados na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se percebe do seguinte trecho, extraído do acórdão proferido nos autos da ADC 8-MC (grifou-se):

> "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da **totalidade da carga tributária**, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de **todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído** (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de **razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público**. **Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte** " (STF, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, *DJ* 04.04.2003, p. 38).

Assim, nos termos da jurisprudência da Corte, não se deve analisar o tributo isoladamente, pois pode ser que o seu peso individual não aparente gerar efeito confiscatório, mas, ao ser acrescido a outros tributos incidentes sobre a mesma manifestação de riqueza e cobrados pelo mesmo ente, a razoabilidade

desapareça.

No julgamento da ADI 2.010, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal foi instado a analisar se era confiscatória a criação de alíquota progressiva de contribuição previdenciária para servidores públicos federais ativos. As alíquotas aumentavam de acordo com o rendimento do servidor e, para rendimentos considerados mais elevados (superiores a R$ 2.500,00), chegavam ao patamar de 25% (vinte e cinco por cento). Esse patamar, para alguns, já seria confiscatório por si só, mas, para outros, poderia ser considerado razoável.

Dando-se à lei o benefício da dúvida, admita-se que se está diante da chamada **zona cinzenta**; que não se trata, como asseverou o saudoso Aliomar Baleeiro, do "batom de mulher".

Na análise do caso, porém, os Ministros lembraram que os servidores públicos com maiores rendimentos já estavam sujeitos a uma alíquota de imposto de renda de 27,5% (vinte e sete e meio pontos percentuais). Assim, alguns servidores entregariam para o mesmo ente (a União é a credora das duas exações) praticamente metade (a sistemática de cálculo não permite a simples soma de alíquotas) dos seus rendimentos.

O tributo em questão saía da zona cinzenta e se configurava claramente confiscatório. Assim entendeu a Suprema Corte, conforme demonstra a manifestação do Relator Ministro Celso de Mello (grifou-se):

> "Não obstante as ponderações feitas, entendo que possui inquestionável relevo jurídico a arguição de que as alíquotas progressivas instituídas pelo art. 2.º da Lei 9.783/1999 – **especialmente porque agravadas pelo ônus resultante do gravame tributário representado pelo imposto sobre a renda das pessoas físicas – revestir-se-iam de efeito confiscatório vedado pelo art. 150, IV, da Constituição** " (STF, Tribunal Pleno, ADI-QO 2.010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.06.2002, *DJ* 28.03.2003, p. 62).

Em provas de concurso público, as bancas examinadoras tendem a tratar a matéria de maneira subjetiva, principiológica. Entretanto, no concurso para Auditor-Fiscal da Seguridade Social, realizado em 2002, a ESAF foi responsável pela elaboração de uma assertiva no mínimo polêmica, por tangenciar a ideologia. O item problemático foi o seguinte: "É vedado à União elevar a alíquota do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, de 27,5% para 41%, incidente sobre renda líquida igual ou superior a R$ 120.000,00, auferida no ano civil por pessoa física, por força da disposição constitucional vedatória da utilização de tributo com efeito de confisco, bem assim da que prevê a graduação de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte".

A afirmativa é muito problemática, pois, para alguns, a alíquota proposta é exagerada, e para outros – entre estes a ESAF –, razoável. Abaixo se explica o raciocínio provavelmente seguido pelo examinador.

Em primeiro lugar, renda líquida igual ou superior a cento e vinte mil reais anuais (dez mil reais mensais) é bastante superior à média nacional, colocando o contribuinte numa posição privilegiada na pirâmide social brasileira.

Em segundo lugar, quando se fala em alíquota incidente sobre rendimentos que superem determinado valor, deve-se atentar para o fato de que, mesmo quem ultrapassa tal valor, tem garantido que uma

parcela dos seus rendimentos – igual ao valor limite – continua sendo tributada pelas alíquotas menores. Assim, na situação proposta pela ESAF, o contribuinte com renda líquida de doze mil reais mensais só teria o excesso (dois mil reais) tributado pela alíquota de 41%, já os outros dez mil reais seriam tributados com as alíquotas aplicáveis aos demais contribuintes.

Com base nesse raciocínio, **a ESAF entendeu que o contribuinte com renda líquida anual superior a cento e vinte mil reais possui uma capacidade contributiva que justifica a tributação do excedente a esses cento e vinte mil reais com uma alíquota de 41%**. **Seria um tratamento desigual, mas proporcional à desigualdade da situação em que o contribuinte se encontra**. A assertiva proposta foi, portanto, considerada **INCORRETA**.

O raciocínio é razoável, como também é razoável o adotado pelas pessoas que porventura entendam que é absurdo que uma pessoa trabalhe todo um mês e tudo o que venha a produzir a partir de um certo limite tenha que ser praticamente dividido com um sócio que não trabalha, o Estado.

2.8.2 Perspectivas dinâmica e estática da tributação do patrimônio

A tributação do patrimônio pode ser analisada sob as perspectivas **estática** e **dinâmica**.

Na **perspectiva estática**, analisa-se a tributação do **patrimônio em si mesmo**, não havendo preocupação em se aferir potenciais mutações que acresçam o valor do bem tributado. Como exemplos, têm-se o IPVA, o IPTU e o ITR, que incidem normalmente sobre a propriedade de determinado bem, em certo momento na linha do tempo, sendo calculados sobre o valor do bem tributado numa data especificada em lei.

Na **perspectiva dinâmica**, levam-se em consideração as **potenciais mutações que constituam acréscimos patrimoniais**, como é o caso do rendimento produzido por um imóvel (aluguel).

Perceba-se que a propriedade estaticamente considerada é um fato perene, que se protrai no tempo. Assim, somente por ficção é que se afirma que a cada dia 1.º de janeiro ocorre novo fato gerador do IPTU. Como o fato é único e a riqueza tributada não é renovável, a repetição ano a ano da cobrança resultaria em confisco, pois, a cada incidência, parcela da riqueza do contribuinte estaria sendo entregue ao Estado, num lento (às vezes nem tanto) processo confiscatório. Não obstante este raciocínio, a mesma Constituição que proíbe a existência de tributo com efeito confiscatório expressamente autoriza a tributação do patrimônio, deixando entrever que não só o aspecto estático deve ser levado em consideração para que se configure vedado efeito confiscatório.

Para solucionar o aparente conflito, parte da doutrina propõe que se leve em consideração a riqueza que o bem tributado é capaz de gerar. Assim, admitindo-se que determinado imóvel é capaz de gerar anualmente rendimento de aluguéis equivalente a 6% do seu valor venal, tal rendimento deveria também ser considerado para a análise do caráter confiscatório ou não do tributo.

Seguindo-se essa linha de raciocínio, seria correto afirmar que o imposto sobre o patrimônio, sob a perspectiva estática, pode ser confiscatório, não o podendo ser sob a perspectiva dinâmica, de forma a levar em consideração a possibilidade de a propriedade tributada gerar renda.

A matéria não é pacífica em sede doutrinária, havendo autores que analisam a mesma classificação

(perspectivas estática e dinâmica da tributação) de uma maneira totalmente diversa.

Não obstante as controvérsias, a ESAF, no concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com provas realizadas em 2009, exigiu conhecimento sobre a matéria e considerou corretas as seguintes assertivas:

> "a) os impostos sobre o patrimônio podem ser confiscatórios, quando considerados em sua perspectiva estática" e
>
> "b) o imposto de transmissão *causa mortis*, na sua perspectiva dinâmica, pode ser confiscatório".

A primeira assertiva foi considerada correta provavelmente seguindo o raciocínio detalhado acima. A segunda assertiva também o foi, diante do entendimento de que a transmissão da propriedade imobiliária não é riqueza renovável, de forma que, mesmo sob uma perspectiva dinâmica, haveria confisco.

Registre-se que a ESAF negou provimento aos recursos interpostos contra a questão e, no parecer que fundamentou a manutenção do gabarito, a banca transcreveu trecho de famosa palestra de Aires Barreto (*Vedação ao efeito de confisco*, publicada na Revista de Direito Tributário. São Paulo, v. 64, 1994, p. 10), afirmando que "podem ser confiscatórios os impostos sobre o patrimônio – quer considerados na sua perspectiva estática (propriedade imobiliária), quer na sua perspectiva dinâmica (transmissão de propriedade imobiliária)".

De qualquer forma, convém registrar que a jurisprudência brasileira tende a analisar o princípio do não confisco sob a ótica da razoabilidade e da proporcionalidade, conforme detalhado nos itens anteriores. No que concerne às provas de concurso público que abordam a matéria, a tendência é a adoção da citada perspectiva jurisprudencial, sendo excepcionais as questões como a proposta pela ESAF, analisada acima.

2.8.3 Pena de perdimento e confisco

A pena de perdimento de bens foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, notadamente pelo art. 5.º, XLVI, *b*. **Não há que se confundir possibilidade de aplicação de pena de perdimento com tributo confiscatório. O tributo não é sanção por ato ilícito** (CTN, art. 3.º). A **pena de perdimento tem, como a própria designação demonstra, caráter punitivo**.

Nada impede, portanto, que, em casos de comprovação de graves infrações tributárias, a legislação específica preveja como punição o perdimento de bens.

O STF adota esta linha de raciocínio, como bem demonstra o seguinte excerto:

> "Importação – Regularização fiscal – Confisco. Longe fica de configurar concessão, a tributo, de efeito que implique confisco decisão que, a partir de normas estritamente legais, aplicáveis a espécie, resultou na perda de bem móvel importado" (STF, 2.ª T., AI-AgR 173.689/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.03.1996, *DJ* 26.04.1996, p. 13.126).

2.8.4 Taxas e princípio do não confisco

Com relação às taxas, a análise da ocorrência ou inocorrência de confisco é feita de maneira diferente. O motivo da diferenciação é que, ao contrário do imposto, as taxas não se fundamentam primordialmente na solidariedade social; não têm por fato gerador uma manifestação de riqueza do contribuinte.

As taxas têm caráter **contraprestacional**, remunerando o Estado por uma atividade especificamente voltada para o contribuinte. Justamente por conta disso, **a verificação de caráter confiscatório da taxa é feita comparando-se o custo da atividade estatal com o valor cobrado a título de taxa**.

Se é correto afirmar que é difícil definir com precisão o custo de uma determinada atividade estatal, também é lícito afirmar que, em determinadas situações, o valor cobrado do contribuinte é exagerado, desproporcional. Nesses casos, o confisco está configurado.

Nessa linha, são extremamente pedagógicas as seguintes palavras do STF (grifou-se):

> "A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. **Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República** " (STF, Tribunal Pleno, ADI-MC-QO 2.551/MG, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.04.2003, *DJ* 20.04.2006, p. 5).

Para uma análise mais detalhada da questão relativa à base de cálculo das taxas e a necessidade de correlação com o valor da atividade estatal, remete-se o leitor ao item 1.4.3.3 do Capítulo 1.

2.8.5 Multas e princípio do não confisco

Conforme se pode perceber no Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI 551 (item 2.8.1), apesar de o texto literal do art. 150, IV, constitucional anunciar o não confisco como princípio a ser aplicado aos tributos, a restrição **é também aplicável às multas tributárias**.

Perceba-se que, na decisão citada, o STF considerou inconstitucional a cobrança de **multas**, uma no valor de duas vezes o montante do tributo não pago, e outra no valor de cinco vezes o montante do tributo sonegado. O raciocínio tem sido seguido à risca em provas de concurso público, conforme demonstra o seguinte item, considerado **incorreto** pelo CESPE no concurso para provimento de cargos de Juiz Federal do TRF da 1.ª Região, com provas aplicadas em 2009: "Contra a imposição de multas por sonegação fiscal ou mesmo pelo não recolhimento do tributo, não se pode argumentar com a proibição constitucional de utilização de tributo com efeito de confisco, já que de tributo não se trata".

2.9 PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

O inciso V do art. 150 da CF proíbe os entes federados de "estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público".

O objetivo do legislador constituinte foi evitar que os entes políticos criassem tributos (normalmente taxas) incidentes sobre a passagem de pessoas e bens em seus territórios. A situação era relativamente comum no passado; os tributos eram criados com finalidade arrecadatória, mas acabavam por constituir restrições ao direito que possuem as pessoas de se locomover livremente no território nacional de posse dos seus bens (hoje previsto no art. 5.º, XV, da CF/1988).

A regra possui exceções. A primeira é a **possibilidade de cobrança do ICMS interestadual**. Como um gravame incidente também sobre operações que destinam a outro Estado determinados bens e sobre a prestação de determinados serviços, o tributo interestadual acaba por constituir uma limitação ao tráfego de bens pelo território nacional. **Como a cobrança tem fundamento constitucional, é plenamente válida, não havendo que se discutir sua legitimidade**.

No que se refere ao **pedágio**, a questão é bastante controversa, principalmente com relação a sua natureza jurídica (tributária ou não).

Por uma questão de lógica, é possível afirmar que o legislador constituinte originário imaginou o pedágio como um tributo. O raciocínio é bastante simples: só se exclui de uma regra algo que, não fora a disposição excludente, faria parte da regra.

Assim, seria absurdamente ilógico afirmar que "todo ser humano possui direito à liberdade, excetuados os gatos e cachorros". A frase não faz sentido, pois gatos e cachorros não são seres humanos e, portanto, não fazem parte da regra, não precisando ser excetuados.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, há de se perceber que quando a Constituição Federal de 1988 afirmou que sobre determinada situação não se pode instituir tributos, *ressalvada a cobrança de pedágio*, é porque, ao menos para o legislador constituinte, o pedágio seria um tributo. Neste contexto, registramos a existência de famoso precedente em que o Supremo Tribunal Federal considerou que o "selo-pedágio" instituído pela Lei 7.712/1988 era tributo da espécie taxa (RE 181.475/RS). No entanto, segundo o próprio STF, o antigo "selo-pedágio" tinha peculiaridades inexistentes no regime jurídico a que se submetem os modernos pedágios atuais, de forma que a correta aferição da natureza jurídica destes, não pode ser feita mediante a adoção do citado julgado como paradigma.

O principal motivo apontado pela Suprema Corte para que se faça a diferenciação do regime jurídico dos **pedágios atuais** quando comparados ao do **"selo-pedágio** " é que este era **cobrado de forma compulsória de todos os usuários de rodovias federais, independentemente da frequência de uso**; já os pedágios modernos somente são **devidos quando e cada vez que haja uso da rodovia.** A distinção, ainda no entender do STF, importa o reconhecimento da **ausência de caráter compulsório dos pedágios atuais, o que lhes retira a natureza tributária**, do que resulta seu enquadramento como **exações de natureza contratual** (**preços públicos**). Em termos práticos, o STF acabou reconhecendo que o pedágio previsto pelo Decreto 34.417/1992, do Estado do Rio Grande do Sul, por ter natureza contratual, não se

sujeita ao princípio da legalidade estrita, sendo, portanto, legítima sua disciplina por norma de caráter infralegal (ADI 800/RS).

Ao que parece, a Suprema Corte desconsiderou a existência de taxas que somente são devidas quando e cada vez que haja a utilização efetiva do serviço público que remuneram. É o caso, por exemplo, das taxas judiciárias (custas judiciais), que remuneram serviço público específico e divisível (jurisdição) cuja utilização efetiva é imprescindível para que a cobrança seja possível. É fundamental registrar que, mesmo diante desse aspecto, as taxas judiciárias são pacificamente reconhecidas como tributos pelo próprio STF (ADI-MC 1.378/ES). Da mesma forma, é fácil perceber que na sistemática do selo-pedágio quem jamais utilizasse rodovias federais não se sujeitava ao tributo, apesar de que quem as utilizasse devia pagá-lo independentemente da quantidade de usos. Fica assim demonstrado que a compulsoriedade apontada pelo STF também dependia da efetiva utilização, o que, ao invés de afastar, na realidade aproxima a sistemática do extinto “selo-pedágio” daquela adotada nos pedágios atuais.

Polêmicas à parte, é fundamental entender que a celeuma sempre se restringiu aos casos de **pedágios instituídos e cobrados pelo Poder Público em virtude da utilização de vias por ele conservadas**. No que concerne à sistemática mais comum dos dias atuais, em que a conservação da via é atribuída **a particulares em regime de concessão**, forma contratual de delegação, não houve qualquer novidade, sendo também **contratual o regime jurídico do pedágio cobrado**, que, ainda com mais razão, **será enquadrado como tarifa ou preço público** (aqui as expressões são usadas como sinônimas, mas quem as diferencia aponta que o preço público é cobrado pela própria Administração Pública, enquanto a tarifa é cobrada pelos seus delegatários).

Confirmando o caráter contratual do pedágio cobrado por concessionários de rodovias, a Lei 10.233/2001, ao instituir a Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT –, previu no seu art. 26:

> “Art. 26. Cabe à ANTT, como atribuições específicas pertinentes ao Transporte Rodoviário:
> (…)
> VI – publicar os editais, julgar as licitações e celebrar os **contratos de concessão** de rodovias federais a serem exploradas e administradas por terceiros;
> (…)
> § 2.º Na elaboração dos editais de licitação, para o cumprimento do disposto no inciso VI do *caput*, a ANTT cuidará de compatibilizar a **tarifa do pedágio** com as vantagens econômicas e o conforto de viagem, transferidos aos usuários em decorrência da aplicação dos recursos de sua arrecadação no aperfeiçoamento da via em que é cobrado”.

Na linha do que foi explanado, fica fácil perceber que no caso de concessão da administração e exploração de rodovias **por terceiros** (particulares), o valor cobrado pela utilização será necessariamente **tarifa** (preço público), exação de direito privado. Por conseguinte, não estará o concessionário sujeito às amarras do Direito Tributário (legalidade, anterioridade, noventena, entre outras estudadas neste Capítulo 2), nem gozará de algumas das prerrogativas típicas do regime publicista (compulsoriedade, privilégios processuais etc.).

Em suma, diante da tese abraçada pela Suprema Corte a partir do ano de 2014 (ADI 800/RS), aconselha-se aos que pretendem se submeter a provas de concurso público que **sempre considerem o pedágio um preço público**, ressalvadas exclusivamente as eventuais questões que abordem modelos semelhantes ao do extinto "selo-pedágio", em que o Poder Público cobre um valor que não varie em função da quantidade de utilizações que o contribuinte faça da via pedagiada. Nestas hipóteses, a exação deve, ainda, ser considerada um **tributo da espécie taxa**.

2.10 VEDAÇÕES ESPECÍFICAS À UNIÃO – A PROTEÇÃO AO PACTO FEDERATIVO

A Constituição Federal de 1988 traz, em seu art. 151, três vedações voltadas especificamente à União. O claro objetivo do dispositivo é proteger o pacto federativo, impedindo ao ente que tributa em todo o território nacional a utilização deste poder como meio de submeter os entes menores à sua vontade, tolhendo-lhes a autonomia.

São regras protegidas por **cláusula pétrea**, em virtude de se configurarem como verdadeiras garantias da Federação (CF, art. 60, § 4.º, I).

2.10.1 O princípio da uniformidade geográfica da tributação

Este princípio está previsto no inciso I do art. 151 da CF e veda à *União* "instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País".

Não pode a União, portanto, estipular diferentes alíquotas do imposto sobre a renda, nos distintos Estados da federação. Caso a alíquota fosse menor, a título de exemplo, no Estado de São Paulo, os demais Estados estariam sendo ilegitimamente diferenciados, o que poria em risco a federação.

O mesmo dispositivo que prevê a regra traz também a exceção, ao permitir a diferenciação com a finalidade extrafiscal de diminuir as diferenças de desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

A possibilidade está em plena consonância com o art. 3.º da Magna Carta, que inclui, entre os objetivos da República Federativa do Brasil, o de reduzir as desigualdades sociais e regionais. Foi com fundamento nesse objetivo que a Constituição Federal de 1988 previu, no art. 40 do ADCT, a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Há alguns casos em que o benefício concedido parece caminhar na contramão do princípio da **isonomia**. A situação é praticamente inevitável, pois, ao conceder benefícios fiscais com o objetivo de atrair grandes empresas para regiões menos desenvolvidas do País, acaba-se por negar o mesmo

tratamento a empresas de menor potencial econômico que estejam instaladas nas regiões mais prósperas. A benesse não é extensiva, portanto, a entidades que estão entre as que mais dela precisam, mas terá como consequência uma melhoria na qualidade de vida de um grupo bem maior de pessoas, justamente as residentes em regiões subdesenvolvidas, e que têm nas ações do Estado uma das últimas esperanças de melhoria de suas condições econômico-sociais.

O Supremo Tribunal Federal entende que a concessão de isenção se funda no **juízo de conveniência e oportunidade** de que gozam as autoridades públicas na implementação de suas políticas fiscais e econômicas. Portanto, **não cabe ao Poder Judiciário, que não pode se substituir ao legislador, estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia** (STF, 1.ª T., RE 344.331/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 11.02.2003, *DJ* 14.03.2003, p. 40).

A decisão citada manteve acórdão do TRF da 4.ª Região, que foi redigido de maneira extremamente pedagógica, o que torna oportuna a transcrição do seguinte excerto:

> "É constitucional a exigência do IPI na alíquota de 12% sobre a produção do açúcar na região sul, conforme estabelecido no art. 1.º do Decreto 2.501/1998, bem como o tratamento diferenciado dado aos estabelecimentos produtores localizados nos Estados das Regiões Norte e Nordeste (art. 2.º), por se tratar de medida de política econômica para o fomento do equilíbrio regional. Não há ofensa aos princípios federativo, da igualdade genérica e tributária, da uniformidade dos tributos federais, da seletividade e da livre concorrência previstos nos arts. 1.º, 5.º, 150, inc. I, 153, § 3.º, inc. I, e 170, inc. IV, da CF/1988".

2.10.2 Vedação à utilização do IR como instrumento de concorrência desleal – Princípio da uniformidade da tributação da renda

Segundo o art. 151, II, da CF/1988, é vedado à União "tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes".

A restrição, **aplicável exclusivamente ao imposto sobre a renda**, visa evitar que a União utilize o tributo como um meio de **concorrer deslealmente** no "mercado" de títulos da dívida pública e na seleção de servidores públicos.

Em primeiro lugar, deve-se entender que quando um particular adquire um título da dívida pública emitido por um ente federado, o adquirente está, em termos práticos, concedendo um empréstimo ao ente.

O particular realiza o investimento por interesse na taxa de juros que remunera tal título. Quando o ente emissor do título quitar sua obrigação, pagando o valor do principal mais os juros legais, o particular estará obtendo um rendimento do capital aplicado, estando sujeito, por conseguinte, ao pagamento do imposto sobre a renda.

Perceba-se que **não se está a tributar o rendimento do ente federado que emitiu o título** (o que seria vedado pelo art. 150, VI, *a*, da CF/1988); o que se tributa é a **renda gerada pela operação**, que é **rendimento do particular adquirente do título**.

No que concerne a tais operações, o que a Constituição Federal impede no art. 151, II, é que a União tribute os rendimentos gerados pelos títulos estaduais e municipais de maneira mais gravosa que aqueles gerados pelos títulos que ela própria emite. Se assim não fosse, a União poderia concorrer deslealmente no mercado de títulos, pois haveria a tendência de o investidor preferir adquirir títulos federais em face da tributação privilegiada.

A segunda vedação constante no dispositivo impede que a União tribute os rendimentos dos servidores públicos estaduais e municipais de maneira mais gravosa do que aquela estipulada para os servidores públicos federais.

A rigor, a previsão expressa da restrição é desnecessária, visto que a mesma já seria consequência natural do princípio da **isonomia**, estatuído no art. 150, II, da CF, dispositivo em que se proíbe qualquer distinção de tratamento que tome por base ocupação profissional ou função exercida.

Supõe-se que a explicitação do dispositivo dentro de um artigo que protege a federação e, de maneira mais específica, dentro de um inciso que tenta evitar a concorrência desleal, tem por objetivo demonstrar que o tratamento tributário beneficiado aos servidores públicos federais teria como consequência uma concorrência desleal da União na seleção dos seus servidores públicos, pois seria possível imaginar que os melhores servidores se sentiriam mais atraídos por fazer carreira no serviço público federal, se, diante de remunerações semelhantes, existisse tratamento mais gravoso nos serviços públicos estadual e municipal.

2.10.3 Princípio da vedação às isenções heterônomas

A isenção é forma de exclusão do crédito tributário (assunto a ser detalhado em capítulo futuro) consistente na **dispensa legal do pagamento do tributo**. É benefício fiscal concedido exclusivamente por lei, em regra elaborada pelo ente que tem competência para a criação do tributo.

Assim, é lícito afirmar que **o poder de isentar é natural decorrência do poder de tributar**. Em outras palavras, a regra é que as isenções sejam **autônomas** (ou autonômicas), porque concedidas pelo ente federado a quem a Constituição atribuiu a competência para a criação do tributo. A regra está prevista no art. 151, III, cuja redação veda à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios". Por simetria, é também possível afirmar que os Estados não podem conceder isenção de tributos municipais.

A vedação é importante garantia protetora do pacto federativo, pois impede que os entes maiores, por ato próprio, interfiram na arrecadação dos entes menores, pondo-lhes em risco a autonomia.

A proibição é novidade da Constituição Federal de 1988, pois se contrapõe à Constituição de 1967, que, no seu art. 19, § 2.º, dispunha que "a União, mediante lei complementar e atendendo o relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais".

Seguindo a linha aqui exposta, no concurso para AFRF, realizado em 2005, propôs o seguinte item: "Com o advento da Constituição de 1988, a concessão da isenção heterotópica passou a ser proibida (art. 151, III)".

O gabarito apontou a assertiva como **correta**, uma vez que efetivamente a proibição de concessão de

isenção heterotópica é novidade introduzida pela Constituição Federal de 1988. Todavia, o item **deveria ter sido anulado** em virtude da existência de exceções à regra, como será analisado a seguir.

2.10.3.1 Isenções heterônomas constitucionalmente permitidas

Da maneira como o art. 151, III, da CF/1988 foi escrito, parece que o princípio constitui um obstáculo intransponível à existência das chamadas isenções **heterônomas** (ou heterotópicas), ou seja, aquelas concedidas por ente diferente daquele que tem competência para a criação do tributo.

Entretanto, o legislador constituinte originário achou por bem criar duas exceções expressas à regra, ambas relativas à exportação, ambas partes integrantes da diretriz econômica universalmente seguida de que não se deve exportar tributos, mas sim mercadorias e serviços.

A primeira exceção consta do art. 155, § 2.º, XII, *e*, da CF/1988 e permite que a União conceda, por meio de lei complementar, **isenção heterônoma do ICMS incidente nas operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior**, além dos mencionados no art. 155, § 2.º, X, *a*, da CF.

A disposição fazia sentido quando a mencionada alínea *a* imunizava do ICMS nas exportações apenas os produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar.

A partir da EC 42/2003, todavia, o ICMS deixou de incidir, por expressa disposição constitucional (imunidade), sobre operações que destinem quaisquer mercadorias para o exterior e sobre os serviços prestados a destinatários no exterior.

Por conta da nova redação, a possibilidade de a União conceder isenção do ICMS nas exportações deixou de possuir qualquer utilidade, dada a amplitude da imunidade assegurada pela própria Constituição.

Há de se ressaltar, entretanto, que o agora inútil dispositivo **não foi revogado expressamente**, ainda podendo ser objeto de cobrança em provas para concurso público.

Aliás, alguém mais purista poderia defender que a imunidade das mercadorias nas exportações não abrangeria todos os bens, pois o conceito de mercadoria só abrange os bens cuja finalidade é comercial, de forma que a saída do território brasileiro de um bem a título de doação (um presente, por exemplo) não seria imune ao ICMS, de forma que a União poderia conceder isenção heterônoma, evitando a cobrança.

Possibilidades doutrinárias à parte, em provas de concurso público aconselha-se que o candidato conheça o dispositivo constitucional, ciente de sua perda de utilidade, mas lembrando que não houve revogação expressa do texto.

A segunda exceção se refere à possibilidade de a União conceder, também via lei complementar, isenção heterônoma do **ISS, da competência dos Municípios nas exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3.º, II)**.

Não há dúvida quanto à vigência do dispositivo e, apesar de alguns argumentos em sentido contrário, o entendimento majoritário é de que se trata de uma exceção à regra da vedação à existência de isenções heterônomas.

2.10.3.2 O caso da isenção decorrente de tratado internacional

Por fim, tecnicamente, é possível vislumbrar uma terceira exceção ao princípio que veda a concessão de isenções heterônomas. É a possibilidade de o **tratado internacional** conceder isenções de tributos estaduais e municipais.

Seguindo-se a interpretação estrita do art. 151, III, da CF, tal possibilidade não existiria, pois a celebração do tratado internacional, assim como sua aprovação parlamentar, são realizadas no âmbito federal (Presidente da República e Congresso Nacional).

Assim, se o tratado concedesse uma isenção de tributo de competência dos Estados ou Municípios, haveria flagrante desrespeito à restrição constitucional, pois o benefício estaria sendo concedido pela União, o que é expressamente proibido.

Entretanto, entendendo que, no sistema presidencialista adotado pelo Estado brasileiro, o Presidente da República, agindo como **Chefe de Estado**, firma tratados internacionais em nome da **soberana República Federativa do Brasil** (Estado Brasileiro) e não em nome da **autônoma União**, o STF decidiu que a concessão de isenção na via do tratado não sujeita a vedação à concessão de isenção heterônoma.

Nessa linha, pode-se citar o acórdão proferido nos autos da ADI 1.600, em cuja Ementa expressamente se afirma que o "âmbito de aplicação do art. 151, CF, é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa" (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.600/UF, Rel. Min. Sydney Sanches, rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, j. 26.11.2001, *DJ* 20.06.2003, p. 56).

Os casos concretos mais relevantes se referem ao Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT –, tratado internacional multilateral do qual o Brasil faz parte, que, ao prever a equivalência de tratamento entre o produto importado, quando este ingressa no território nacional, e o produto similar nacional (regra do tratamento nacional), acaba por estender àquele isenções eventualmente concedidas a este (ver Capítulo 3, item 3.2.2.1.4).

Seguindo à risca o entendimento esposado pelo STF, a ESAF, no concurso para provimento do cargo de Procurador da Fazenda Nacional, realizado em 2007 (primeira prova – anulada em virtude de caso fortuito), considerou **incorreta** a seguinte assertiva: "A União não pode criar situação de isenção ao ICMS, por via indireta, ou seja, por meio de tratado ou convenção internacional que garanta ao produto estrangeiro a mesma tributação do similar nacional".

Não obstante os efeitos práticos do entendimento, a matéria tornou-se controversa sob o ponto de vista puramente teórico, quando o próprio STF, apesar de reafirmar a possibilidade de o tratado internacional, impedir a cobrança de tributos estaduais e municipais, passou a dizer que tal situação **não se enquadrava no conceito de isenção heterônoma**.

Pela relevância do acórdão, transcreve-se abaixo sua ementa (RE 229.096/RS – grifou-se):

> "Direito Tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do acordo geral de tarifas e comércio. Isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil. Artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Artigo 98 do Código Tributário Nacional. **Não caracterização de isenção heterônoma**. Recurso extraordinário conhecido e provido. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e

Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional 'possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios' (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2.º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. **O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.** 4. Recurso extraordinário conhecido e provido."

Neste ponto cumpre esclarecer que, dentro do contexto analisado, a palavra "**heterônoma** " quer demonstrar que a norma impeditiva da tributação **não decorre da autonomia** do ente federado que tem competência para instituir o tributo, tendo sido editada por outro ente. É por isso que se pode afirmar com absoluta precisão que, ao contrário das isenções, as **imunidades** são **sempre heterônomas**, **uma vez que são concedidas** diretamente pelo texto constitucional, não havendo **autonomia** do ente competente para a cobrança do tributo estabelecê-las.

Foi nessa linha que o CESPE, no concurso para Procurador do INSS, com provas realizadas em 1999, considerou correta assertiva afirmando que a imunidade é "uma limitação **heterônoma** constitucional ao poder de tributar".

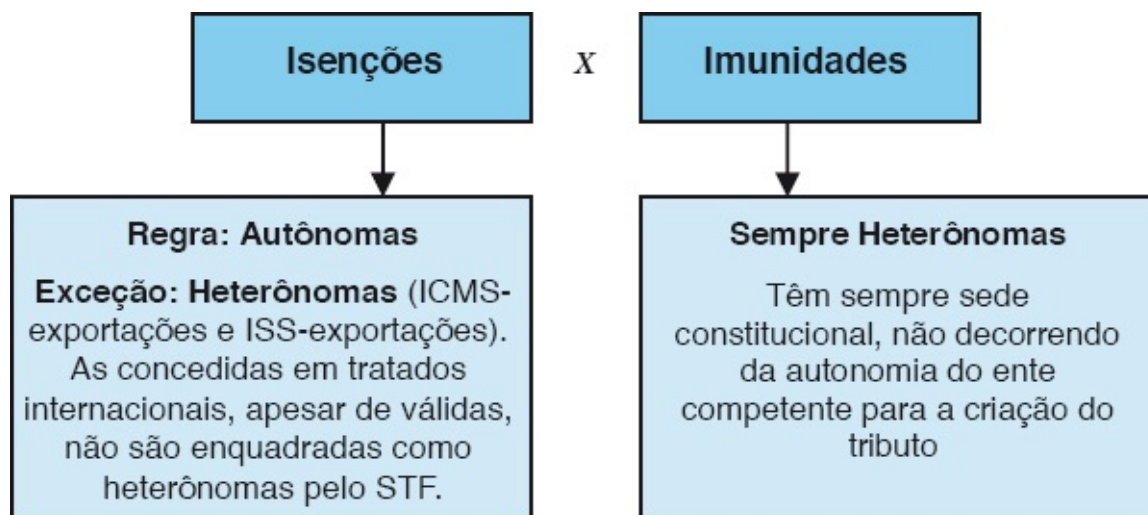
Se a própria jurisprudência do Supremo entende que tratado internacional sobre matéria tributária tem força de lei, quando tal espécie de norma impede a cobrança de um tributo, a benesse concedida é uma **isenção**. Como o ente responsável pela edição da norma – República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público internacional – é diferente daquele competente para a instituição do tributo, a isenção é ineludivelmente **heterônoma**. Aliás, se não o fosse, o que seria? Autônoma?

A rigor, a situação ora analisada realmente não é uma exceção à norma constante do art. 151, III, da CF/88, pois tal dispositivo é direcionado expressamente à União, somente podendo ser consideradas verdadeiras exceções os casos em que ela (a União) possa isentar tributo alheio (casos do ICMS-exportações, com as citadas ressalvas, e do ISS-exportações).

Entretanto, há de se recordar que o princípio federativo tem como corolário natural a impossibilidade de concessão de quaisquer isenções heterônomas, o que impede, por exemplo, que os Estados-membros concedam isenções de tributos de competência dos seus Municípios (apesar de não haver vedação expressa neste sentido em nenhum dispositivo constitucional). Assim, é lídimo afirmar que a possibilidade de concessão de isenções em tratados internacionais é uma exceção ao princípio que veda isenções heterônomas, que é bem mais amplo que a disposição constante do art. 151, I, da CF/88 (direcionada, repise-se, apenas à União).

Apesar do equívoco de ordem técnica, resta firmar o tradicional aviso aos que se preparam para as provas de concurso público, tendo em vista de que nelas o argumento da autoridade (STF) vale mais que a autoridade (poder de persuasão) do argumento. Assim, em tais certames, aconselha-se ao candidato considerar **possível a concessão de isenção de tributos estaduais e municipais mediante tratados**

internacionais, mas **não qualificar tal hipótese como isenção heterônoma**, tendo em vista o transcrito acórdão lavrado por nossa Suprema Corte.

Em face do exposto, a visualização das regras e exceções pode ser feita da seguinte forma:

Há de se relembrar que as custas judiciais são tributos da espécie taxa, pagos pela prestação do serviço público específico e divisível da jurisdição. Assim, sujeitam-se às limitações tributárias, entre as quais a da vedação à concessão de isenções heterônomas.

Ocorre que existem leis federais estipulando casos de isenção de custas judiciais, mesmo quando o processo tramita na justiça estadual. Trata-se da isenção de um tributo da competência dos Estados dada por lei nacional. Há fortes indícios de inconstitucionalidade das leis que abrigam tais normas.

Apesar de o assunto já ter sido debatido em votos, o STF ainda não tem um pronunciamento direto sobre a matéria.

No âmbito do STJ, apesar de não se referir diretamente ao art. 151, III, da CF/1988, existe uma súmula que parece caminhar no sentido da impossibilidade de a União conceder isenção de custas judiciais relativas a processos que tramitem no âmbito da justiça estadual. É a seguinte a redação da súmula:

> **STJ – Súmula 178 –** "O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual".

2.11 PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO BASEADA EM PROCEDÊNCIA OU DESTINO

Este princípio é previsto no art. 152 da CF como aplicável exclusivamente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, vedando-os estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino.

Também aqui se tem uma importante regra protetiva do pacto federativo, visto que se proíbe que os entes locais se discriminem entre si.

A título de exemplo, não é lícito a um Estado criar adicionais, redutores ou quaisquer outras diferenças de tratamento tomando por base a procedência ou o destino da mercadoria.

Relembre-se, entretanto, que a União – e somente ela – está autorizada a estipular tratamento tributário diferenciado entre os Estados da federação tendo por meta diminuir as desigualdades socioeconômicas tão comuns no Brasil (item 2.10.1). Providências semelhantes, portanto, não são lícitas aos Estados e Municípios, sob pena de grave risco ao pacto federativo.

A linha de raciocínio até aqui adotada, ligando umbilicalmente o princípio da não discriminação e o pacto federativo, parece conduzir ao entendimento de que a impossibilidade de tratamento diferenciado com base na procedência ou destino do bem ou serviço só é aplicável no **âmbito interno**, não impedindo o tratamento diferenciado quando o bem ou serviço é procedente do **exterior**.

Contudo, se a vedação constitucional proíbe discriminação com base em procedência, não podem os Estados, por exemplo, estatuir alíquotas mais elevadas de IPVA para veículos importados.

Essa proibição tem sede constitucional e é ratificada pela chamada **cláusula do tratamento nacional,** que prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado, quando este ingressa no território nacional, e o produto similar nacional.

Para uma análise detalhada da matéria relativa à **cláusula do tratamento nacional**, prevista no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, do qual o Brasil é signatário, recomenda-se a leitura do item 3.2.2.1.4 do Capítulo 3. Lá será analisada a jurisprudência do STJ e do STF sobre a matéria e a maneira como são elaboradas questões de prova envolvendo o assunto.

2.12 EXIGÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Um dos princípios basilares do direito público é a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público.

O gestor público administra patrimônio de outrem, não podendo praticar atos de que resultem impactos negativos sobre tal patrimônio sem a autorização do verdadeiro titular das disponibilidades, o povo.

Em um Estado Democrático de Direito, o povo pode autorizar a prática de atos que configuram disponibilidade do patrimônio público por meio da elaboração de lei.

O crédito tributário é parte do patrimônio público. Os benefícios fiscais ora extinguem (remissão), ora excluem (isenção, anistia), ora diminuem (redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido) o crédito tributário.

Como consequência, não é possível a concessão de benefícios fiscais por intermédio de qualquer ato infralegal. A restrição tem o salutar efeito de diminuir bastante a margem de manobra do Poder Executivo, dificultando-lhe a tentadora possibilidade de se utilizar da desoneração tributária como moeda de troca por vantagens pessoais da autoridade administrativa. Foi se referindo expressamente a este fundamento, que o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional lei paraense que autorizava

o Poder Executivo a conceder, mediante regulamento, remissão e anistia (ADI 3.462). Na ementa do julgamento, o Supremo, com tintas fortes e fundado no princípio constitucional da "Separação de Poderes", fez menção expressa à **reserva absoluta de lei formal**, uma vez que, conforme já detalhado neste Capítulo (item 2.5.3), o Parlamento, que tem o nobre mister de legislar, não pode se sentir proprietário de tal atribuição e aliená-la ao Executivo. Recorde-se que é possível ao Chefe do Executivo editar leis delegadas, desde que autorizado pelo Parlamento nos termos do art. 68 da Constituição Federal (referente ao Presidente da República, mas aplicável, por simetria, às demais esferas). Todavia, lei delegada é lei formal, mesmo que elaborada num processo legislativo peculiar, o que não se pode dizer do regulamento.

Apesar de a matéria se referir a uma limitação constitucional ao poder de tributar, a norma isentiva, por não estar regulando tal limitação, mas sim excluindo a tributação, poderá ser uma **lei ordinária**, salvo nos casos em que o próprio tributo isentado só possa ser criado por lei complementar.

Em estrita consonância com o princípio, a Constituição Federal impõe, em seu art. 150, § 6.º, que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*.

Perceba-se que, além de positivar o princípio, a Magna Carta fez mais.

Em primeiro lugar, exigiu que a lei que veicular o benefício seja **específica**, regulando exclusivamente benefícios fiscais ou o correspondente tributo ou contribuição (a rigor uma redundância, visto que as contribuições citadas são tributos).

O motivo da exigência de especificidade da lei é evitar a prática, infelizmente tão comum no parlamento, de esconder benefícios fiscais dentro de leis que tratam de matéria totalmente diversa da tributária.

Na praxe legislativa brasileira, os projetos de lei ganham nomes que lhes identificam o conteúdo e facilitam a discussão da matéria. Assim, em vez de se falar em números se fala na "lei geral das microempresas", "lei dos transgênicos" etc.

Um grave problema ocorreria se, por exemplo, fosse escondida, dentro de uma hipotética lei que cria o "dia do homem", uma anistia às multas tributárias das empresas que descumpriram regras da legislação do IPI.

Seria possível que a lei tramitasse no Congresso Nacional sem que a maioria do parlamento tomasse conhecimento do benefício, o que configuraria uma agressão ao princípio da indisponibilidade do patrimônio público, pois os representantes do povo não teriam efetivamente analisado o mérito da questão.

Também é possível imaginar a perniciosa inclusão, por parte da oposição, de benefício fiscal dentro de uma lei importante, de interesse da situação, como mecanismo para "negociar" uma aprovação conjunta.

Não se deve dar ao citado § 6.º uma interpretação tão restritiva ao ponto de considerar

inconstitucional a concessão de um benefício fiscal por uma lei que não trate exclusivamente de matéria tributária, pois a finalidade da restrição constitucional é impedir a inserção de benefícios fiscais em leis de conteúdo totalmente alheio àquele relativo ao benefício.

Nesta linha, transcreve-se abaixo pedagógica lição formulada pelo Ministro Relator Ilmar Galvão, constante do voto proferido nos autos da ADI 1.379:

> "Na verdade, o mencionado dispositivo constitucional não impede que uma lei que contemple, *v.g.*, um programa de financiamento agropecuário ou de incremento à construção de casas populares contemple a atividade com determinado incentivo fiscal. O benefício fiscal, aí, acha-se inter-relacionado com objetivo da lei, encontrando-se, portanto, atendido o requisito da especificidade. O que, a todas as luzes, teve por escopo a emenda constitucional em tela foi coibir velho hábito que induzia nosso legislador a enxertar benefícios tributários casuísticos no texto de leis, notadamente as orçamentárias, no curso do respectivo processo de elaboração, fenômeno que, no presente caso, não se verifica" (STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 1.379/AL, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 24.04.1996, *DJ* 22.08.1997, p. 38.759).

Um caso emblemático discutido sob as luzes do citado comando constitucional foi a previsão contida no art. 13, § 3.º, da LC 123/2006, que isentou de contribuições sindicais as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional (Supersimples). Tal Lei, estudada no Capítulo 15 desta obra, não versa exclusivamente sobre contribuições sindicais ou sobre concessão de isenções. A norma institui um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, englobando medidas de caráter não apenas tributário, mas também previdenciário, trabalhista, administrativo, dentre outras.

Não obstante, ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra a regra isentiva, o STF percebeu que há total correlação entre ela e a criação de um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, nos termos estatuídos na LC 123/2006 em cumprimento à previsão constante do art. 146, III, "d", da CF/1988.

Em termos mais técnicos, pode-se afirmar que há **pertinência temática** entre a isenção concedida e a Lei em que ela foi inserida. De maneira bastante cuidadosa, a Suprema Corte também verificou que constam dos arquivos do Congresso Nacional registros sobre discussões relativas ao benefício fiscal, de forma a demonstrar cabalmente que não ocorreu o principal problema que se quis evitar com o multicitado art. 150, § 6.º, da CF/1988, qual seja, a aprovação de uma norma exonerativa sem discussão pelo Parlamento.

Tendo em vista a importância do julgado, transcreve-se abaixo o trecho mais relevante da respectiva Ementa (ADI 4.033/DF):

> "1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º, da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno

Porte – Simples Nacional (‘Supersimples’). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º, da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. (…)

3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte”.

Outro ponto relevante, também consagrado na jurisprudência do STF, é a impossibilidade de o Poder Judiciário, invocando o princípio da isonomia, substituir o juízo discricionário do legislador e estender a outras pessoas benefícios fiscais que a lei só destinou expressamente a determinada categoria de contribuintes. Nas palavras da própria Corte, “entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado” (STF, 1.ª T., AI-AgR 142.348/MG, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.08.1994, *DJ* 24.03.1995, p. 6.807). O raciocínio, incontroverso em sede jurisprudencial, é frequentemente abordado em concursos públicos. A título de exemplo, no concurso para provimento do cargo de Procurador do Distrito Federal, realizado em 2004, a ESAF considerou **CORRETA** a seguinte assertiva: “Não se admite que o Judiciário, em obséquio ao princípio da isonomia, estenda isenção tributária a contribuintes não contemplados pela lei que a instituiu”.

Por fim, a ressalva constante no final do dispositivo (sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*) traz uma restrição maior à concessão de benefícios fiscais do ICMS. Como se verá mais à frente, o ICMS é o tributo com maior quantidade de regras constantes da própria Constituição. O motivo é que o Brasil, diferentemente da imensa maioria das federações, optou por atribuir aos entes regionais (Estados) a criação do ICMS.

A consequência de se atribuir a entes menores a criação e administração de um tributo que grava toda a economia é óbvia: **guerra fiscal**. Para minimizar o problema, a Constituição traz um arsenal de regras que tenta conter a competição predatória entre os Estados-membros.

Talvez a mais importante dessas regras seja exatamente o art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CF/1988, exigindo que a concessão de benefícios fiscais de ICMS seja precedida de **deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal**, conforme regulado em lei complementar.

Atualmente a “deliberação conjunta” toma a forma de convênio celebrado no âmbito do **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ**, órgão formalmente inserido na Estrutura do Ministério da Fazenda, mas com assento garantido aos diversos titulares das fazendas estaduais (Secretários Estaduais da Fazenda ou cargo equivalente).

A matéria está regulada pela Lei Complementar 24/1975, segundo a qual a **concessão** de benefícios

fiscais relativos ao ICMS dependerá sempre de **decisão unânime dos Estados representados**; a **sua revogação total ou parcial** dependerá de aprovação de **quatro quintos**, pelo menos, dos representantes presentes.

Dentro de **10 dias**, contados da data final da reunião em que o convênio foi firmado, a resolução nela adotada será publicada no *Diário Oficial da União*. Após esse prazo, o **Poder Executivo de cada Unidade da Federação** disporá de **15 dias** para publicar **decreto** ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se **ratificação tácita** dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado. Tais regras também se aplicam às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

A não ratificação pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação (no caso de concessão de benefício) ou de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação (no caso de revogação total ou parcial de benefício) implica **rejeição** do convênio firmado.

Até **10 dias** depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, deve ser **publicada** no Diário Oficial da União a informação relativa à **ratificação** ou à **rejeição**. Os convênios entrarão em vigor no **trigésimo dia após tal publicação**, salvo disposição em contrário, vinculando, a partir daí, todas as Unidades da Federação, **inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião** em que o ato foi celebrado.

A sistemática estudada configura a única exceção à regra segundo a qual os benefícios fiscais somente podem ser concedidos por lei, não sendo possível a adoção de procedimento semelhante para outros tributos além do ICMS. Nessa linha, o STJ considerou inválida Resolução aprovada pela Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais e pela Câmara de Vereadores do Município de Belo Horizonte na qual se ratificava convênio firmado entre tais entes e concessionárias de serviço público, concedendo, a estas, isenções de tributos municipais. A Corte, invocando o art. 176 do CTN e os dispositivos constitucionais ora analisados, declarou a invalidade da sistemática. Pela relevância do julgado, transcreve-se a respectiva ementa (REsp 723.575-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* 03.08.2007):

> "TRIBUTÁRIO – IMPOSTOS MUNICIPAIS – ISENÇÃO CONCEDIDA POR MEIO DE RESOLUÇÃO LEGISLATIVA: ILEGALIDADE – VIOLAÇÃO DO ART. 176 DO CTN.
>
> 1. Nos termos do art. 176 do CTN, a isenção tributária somente pode ser concedida mediante lei específica, com exceção do ICMS, que se dá mediante convênio firmado entre todos os Estados (art. 150, § 6.º c/c 155, § 2.º, XII, *g*, da CF/1988).
>
> 2. Ilegalidade da concessão de isenção de tributos municipais por resolução legislativa.
>
> 3. Recurso especial provido".

É relevante registrar que o fato de um ente da Federação não cumprir as premissas constitucionais para a concessão de benefícios fiscais não autoriza os demais a, invocando um suposto direito à proteção da economia local, conceder, definitiva ou transitoriamente, qualquer benefício semelhante. Não há "compensação de inconstitucionalidades" ou "direito de vingança". Nesta linha, o Supremo Tribunal

Federal suspendeu absurda norma paranaense que previa o seguinte:

> "Havendo concessão, por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense".

Nas precisas palavras do STF, "o dispositivo da referida lei estadual traduz, em verdade, permissão para que o Estado do Paraná, por meio do Poder Executivo, desencadeie a denominada 'guerra fiscal'" restando, portanto, "caracterizada, em princípio, a ofensa ao disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CF" (ADI 3.936 MC/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.09.2007).

A necessidade de edição de convênio para a concessão de benefícios fiscais de ICMS sempre foi considerada um verdadeiro dogma na jurisprudência brasileira, de forma que, em todos os casos em que o benefício foi outorgado sem a prévia celebração de convênio e a questão foi submetida ao Judiciário, a decisão foi invariavelmente a declaração de inconstitucionalidade da norma concessiva.

Contudo, em maio de 2010, o Supremo Tribunal Federal surpreendeu ao ratificar uma **concessão de benefício fiscal do tributo sem necessidade de convênio autorizativo**. O caso objeto de discussão era uma lei paranaense que concedia isenção do ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás utilizados por templos de qualquer culto. Registre-se que a situação não era abrangida pela imunidade religiosa, uma vez que os contribuintes de direito do tributo seriam as respectivas concessionárias e não a igreja, mera consumidora do serviço (de água ou telefone) ou da mercadoria (gás ou energia elétrica). Assim, a hipótese era de incidência do ICMS, mas com dispensa do pagamento (isenção), de forma a desonerar o templo de qualquer culto.

O STF entendeu inexigível a celebração de convênio, porque a concessão de isenção a templo de qualquer culto **não tem aptidão para deflagrar guerra fiscal ou gerar risco ao pacto federativo**. Por óbvio, o Estado do Paraná não editou a lei visando a atrair para o seu território todas as igrejas em detrimento dos demais Estados e do DF. Assim, tendo em vista a remansosa doutrina no sentido de que a exigência de acordo visa a evitar guerra fiscal, e o entendimento de que, no citado caso, não havia risco de deflagração de conflito, o Tribunal entendeu ser **desnecessária a submissão da matéria ao CONFAZ**.

Adotando este raciocínio no Voto que conduziu o julgamento unânime do Plenário do STF, o Ministro Marco Aurélio (Relator) afirmou que "a proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie". Sintetizando o posicionamento, a ementa do Acórdão foi lavrada atestando que "longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás" (ADI 3.421/PR).

A decisão pode ser considerada "revolucionária", de forma que, em provas de concursos públicos,

certamente aparecerão questões abordando a matéria de, basicamente, duas formas: a) citando situação idêntica ao caso julgado, afirmando não ser necessária a formalização de convênio autorizativo para a exclusão do ICMS das contas dos serviços públicos de água, luz, telefone e gás; e b) abordando genericamente a desnecessidade de formalização de convênio autorizativo para a concessão de benefício fiscal de ICMS quando o benefício não tenha aptidão para deflagrar guerra fiscal ou para gerar risco ao pacto federativo.

2.13 IMUNIDADES

2.13.1 Diferenciação de institutos assemelhados

Basicamente, três diferentes institutos jurídicos podem excepcionar a regra, que é o pagamento do tributo. São eles: a **não incidência** (que abrange as imunidades); a **isenção;** e a fixação de **alíquota zero**.

Sob o aspecto jurídico, o fenômeno da incidência está ligado à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114).

Assim, **a não incidência refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação**. Tal fenômeno pode decorrer, basicamente de três formas:

a) **o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária.**

A título de exemplo, pode-se imaginar que um Estado, tendo competência constitucional para instituir o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, cria o tributo por meio de lei que prevê, como fato gerador do tributo, apenas os casos envolvendo bens imóveis. Nessa hipótese, a doação de um bem móvel não é idônea a fazer nascer a obrigação tributária, de forma que não ocorre a subsunção do fato à norma. Portanto, não há incidência tributária.

b) **o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo**, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato.

É o caso da propriedade de uma bicicleta, que, por não ser veículo automotor, não é fato idôneo para ensejar o nascimento de obrigação do pagamento do IPVA.

c) a **própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir**

determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos. Neste caso, o próprio desenho das competências tributárias fica redefinido de forma a obstar a própria atividade legislativa da pessoa tributante. Trata-se do instituto da **imunidade**.

Nos dois primeiros casos, é lídimo dizer que ocorreram situações de **não incidência *pura e simples***, também denominada não incidência *tout court* por parte da doutrina. Na última hipótese, tem-se uma **não incidência constitucionalmente qualificada,** que configura a própria definição de **imunidade**.

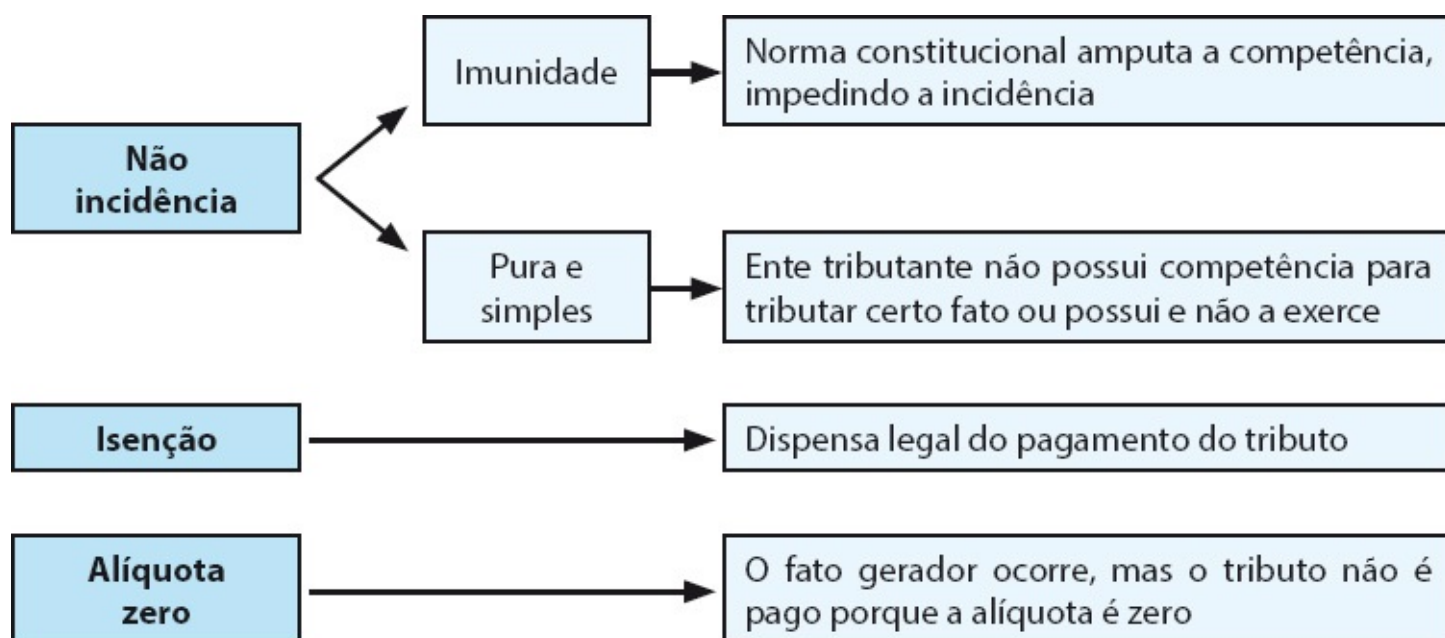
A **isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Assim**, o ente político **tem competência para instituir o tributo** e, ao fazê-lo, **opta por dispensar o pagamento em determinadas situações**.

Pela importância e peculiaridades dos institutos da **imunidade e da isenção**, o aprofundamento dos conceitos e da diferenciação entre ambos será feito no tópico a seguir (2.13.2).

Nos casos de **alíquota zero**, o ente tributante tem competência para criar o tributo – tanto que o faz –, e **o fato gerador ocorre no mundo concreto, mas a "obrigação tributária" dele decorrente, por uma questão de cálculo, é nula**.

Poder-se-ia perguntar o que levaria o legislador a instituir um tributo com alíquota igual a zero. Na realidade, os casos de alíquota zero normalmente se referem aos tributos regulatórios (II, IE, IPI e IOF), que, conforme já estudado, podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo. Em determinados momentos, querendo incentivar certa atividade, o Presidente da República pode optar por diminuir a alíquota de um destes tributos a zero (desde que esse percentual esteja dentro dos limites estipulados em lei).

A título de exemplo, é normal que a alíquota do imposto de exportação da imensa maioria das mercadorias seja reduzida a zero, como parte da política de incentivo à exportação.

Em resumo, os quatro casos que resultam no não pagamento do tributo são os seguintes:

2.13.2 Imunidades e isenções

As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da

competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos.

Para ajudar na compreensão, pode-se imaginar um conjunto em que estejam incluídos todos os veículos automotores licenciados no Estado do Rio de Janeiro.

O art. 155, III, da CF, ao conferir aos Estados a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, acaba por afirmar que o Estado do Rio de Janeiro tem competência para criar IPVA sobre os veículos integrantes do conjunto proposto.

Agora, atente-se para a regra constante no art. 150, VI, *a*, da CF. Ela impede que os entes tributantes instituam impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Como consequência, o Estado do Rio de Janeiro não pode instituir IPVA sobre veículos que, mesmo licenciados dentro do seu território, pertençam aos Municípios, a outros Estados, ao Distrito Federal ou à União.

O desenho da competência tributária do Estado do Rio de Janeiro está, portanto, alterado. Perceba-se que o conjunto de veículos automotores pertencentes a entes federados e licenciados no Rio de Janeiro é subconjunto do primeiro conjunto proposto, este integrado por todos os veículos automotores licenciados no Estado.

Assim, a visualização gráfica da delimitação da competência do Estado do Rio de Janeiro é alterada, o que demonstra com precisão que as normas imunizantes são regras que atuam no âmbito da delimitação de competência, e não no seu exercício.

Nessa linha, no concurso para Técnico da Receita Federal (Área Tributária e Aduaneira), realizado em 2006, a ESAF propôs uma questão em que constava a seguinte afirmativa: “A Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, estariam dentro do campo da competência, mas por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar”.

A assertiva é verdadeira, pois, como se percebe no exemplo proposto, se não fosse a regra imunizante, os veículos automotores pertencentes aos entes políticos estariam inseridos no campo da competência do Estado do Rio de Janeiro, mas, em virtude da imunidade, não estão sujeitos ao poder de tributar do Estado.

Aliás, este raciocínio traz a mais essencial diferenciação entre isenção e imunidade.

A **isenção** opera no âmbito do **exercício da competência**, enquanto a **imunidade**, como visto, opera no âmbito da própria **delimitação de competência**.

Ainda utilizando o exemplo citado, imagine-se um outro subconjunto do grande conjunto composto pelos veículos automotores licenciados no Estado do Rio de Janeiro. O subconjunto agora proposto é composto por veículos adaptados pertencentes a pessoas com deficiência.

Pergunta-se: o Estado do Rio de Janeiro tem **competência** para instituir IPVA incidente sobre a propriedade dos veículos integrantes desse novo subconjunto?

A resposta é **SIM**, pois não há qualquer regra constitucional excetuando tal subconjunto.

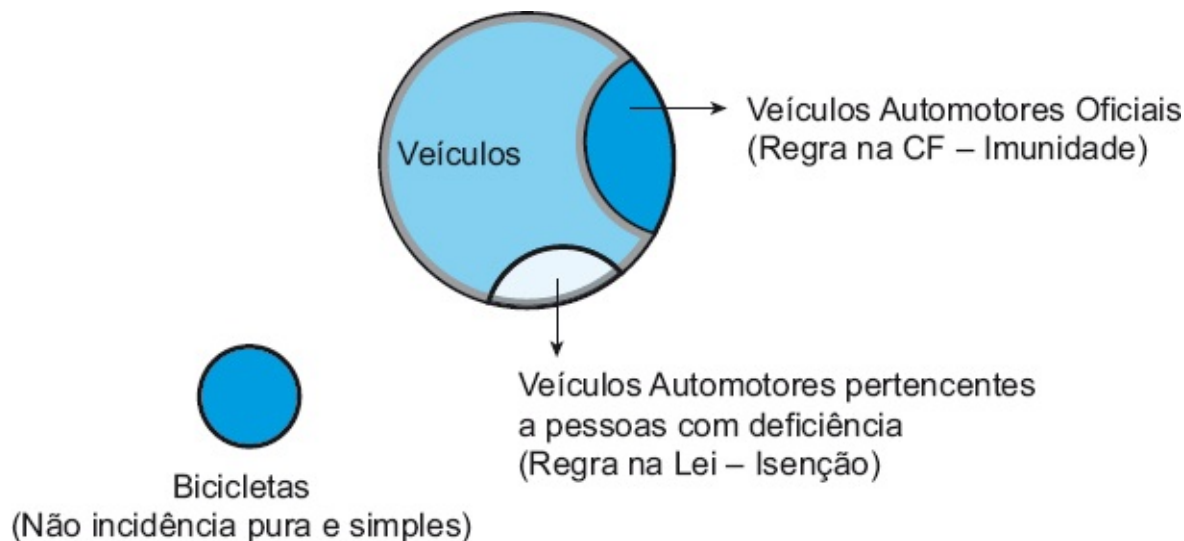
Imagine-se, agora, que o Estado do Rio de Janeiro editou lei instituindo isenção de IPVA para as pessoas que possuem veículos adaptados às suas deficiências físicas.

Pergunta-se: o Estado do Rio de Janeiro continua possuindo competência para tributar tais veículos?

A resposta é **SIM**. O Estado continua possuindo competência, só que resolveu não exercê-la, dispensando o pagamento do IPVA incidente sobre os veículos integrantes do novo subconjunto.

Perceba-se que o **desenho** da competência do Estado não se altera com a concessão de isenção, pois, como afirmado, a isenção opera no exercício e não na delimitação da competência.

A consequência da diferença essencial entre imunidade e isenção é que, como a imunidade delimita uma competência constitucionalmente atribuída, é **sempre prevista na própria Constituição**, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior àquela que estatui a própria regra. Já a isenção está sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício **legal** de uma competência.

A situação proposta poderia ser graficamente representada da seguinte forma:

Em face da diferenciação, é importante ressaltar que não importa como o texto constitucional foi redigido: se impede a cobrança de tributo, limitando a competência tributária, o caso é de imunidade.

Ressalte-se que a Constituição Federal usa diversas terminologias para se referir às imunidades, embora em nenhum momento em que estatui regras tributárias use a própria palavra imunidade. Mas, como ressaltado, não importa a terminologia usada, se a limitação consta da própria Constituição, trata-se de uma imunidade.

Como exemplo curioso, o art. 195, § 7.º, da CF/1988 estatui que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Apesar de o dispositivo prever que os requisitos para que as entidades mencionadas gozem do benefício serão estipulados em lei, o caso é de **imunidade** e **não** de **isenção**, pois é a própria Constituição Federal de 1988 e não a lei que prevê a impossibilidade de cobrança do tributo.

Nessa linha, são pertinentes as seguintes palavras do Supremo Tribunal Federal (grifou-se):

> “**A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7.º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de *imunidade* (*e não de simples isenção*) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social**. Precedente: *RTJ* 137/965. Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de

sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7.º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo" (STF, 1.ª T., RMS 22.192/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.1995, *DJ* 19.12.1996, p. 51.802).

2.13.3 Classificações doutrinárias das imunidades tributárias

Diversas são as classificações a que a doutrina tributarista submete o instituto da imunidade tributária, tendo em vista os critérios, parâmetros e características que individualizam os regimes jurídicos adotados pelo legislador constituinte quando este resolve vedar a tributação de certo fato.

Nesta obra, serão analisadas as mais importantes classificações, assim consideradas aquelas que contribuírem didaticamente com a análise sistemática do quadro traçado pela Constituição e, na linha de um dos objetivos desta obra, aquelas que tenham sido abordadas nas provas dos concursos para provimento de cargos públicos. Seguindo essas diretrizes, passa-se à análise das classificações.

2.13.3.1 Quanto ao parâmetro para concessão: imunidades subjetivas, objetivas e mistas

O legislador constituinte, ao estabelecer as imunidades, toma como base parâmetros que podem levar em consideração as **pessoas** beneficiadas pela exceção (**imunidades subjetivas**); os **objetos** cuja tributação é impedida (**imunidades objetivas**) ou **as duas coisas ao mesmo tempo** (**imunidades mistas**).

A título de exemplo, a regra imunizante que impede a tributação de **patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos** (CF, art. 150, VI, *a*) é **subjetiva (ou pessoal)**, pois um veículo pertencente ao Município de São Paulo não pode ser tributado por conta do ente a que pertence. Se tal veículo for vendido a um particular, automaticamente passa a ser sujeito ao IPVA, o que demonstra que não é o **bem** que é imune, mas sim a **pessoa** que é sua proprietária.

Como exemplo de imunidade **objetiva**, pode-se citar a que protege os **livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão** (CF, art. 150, VI, *d*). Não importa quem é o proprietário do livro, quem vende, quem compra. Se é livro, é imune.

Por fim, um bom exemplo de **imunidade mista** é aquela que impede a incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) **sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel** (CF, art. 153, § 4.º, II).

Tal imunidade é mista porque depende de **aspectos subjetivos** (**o proprietário possuir apenas um imóvel**) e **objetivos** (**a área da pequena gleba estar dentro dos limites da lei**).

Nessa linha, a ESAF, no concurso para Técnico da Receita Federal realizado em 2006, propôs as seguintes assertivas: "As imunidades podem ser definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação"; "As imunidades podem ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado".

Ambas as assertivas são **corretas**, a primeira versando sobre as imunidades subjetivas; a segunda, sobre as objetivas.

É importante registrar que **a imunidade subjetiva não exime as pessoas por ela protegidas do dever de pagar tributo na condição de responsáveis.** O instituto da responsabilidade é detalhadamente estudado no Capítulo 6 desta obra; mas, em apertada síntese, pode-se afirmar que ele trata dos casos em que pessoas sem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, pessoas que não praticaram a conduta definida em lei como fato gerador do tributo, são obrigadas por lei a fazer o pagamento (CTN, art. 121, parágrafo único e seus incisos).

Apesar de não tê-lo praticado, o responsável necessariamente tem um vínculo com o fato gerador (CTN, art. 128) e, mesmo que seja uma pessoa imune, será obrigado a fazer o recolhimento. Como exemplo, se o ente imune ao imposto de renda faz pagamento tributável a pessoa física, deverá efetuar a retenção na fonte e o respectivo recolhimento nos termos legais.

Foi inspirado em raciocínio semelhante e com base principalmente no art. 130 do CTN, que o Supremo Tribunal Federal decidiu que quando a União Federal extinguiu a Rede Ferroviária Federal S.A. – RFFSA, passou a ser responsável (por sucessão) pelo IPTU e pela contribuição de melhoria incidentes sobre imóvel que pertencia à companhia (RE-599176/PR).

Em casos como estes, **o divisor de águas para que se afira se a imunidade tem o condão de impedir a cobrança do imposto é o momento da ocorrência do fato gerador**. Como o fato gerador do IPTU é considerado ocorrido no dia 1.º de janeiro de cada ano, se nesta data o imóvel pertence a pessoa que não goza de imunidade, nasce a obrigação tributária e o tributo é devido, o que não é alterado por futuras mudanças de proprietário. Todavia, caso no dia 1º de janeiro o imóvel pertença a ente imune e não esteja em circunstância que afaste a imunidade (utilização em atividade econômica, por exemplo), a ocorrência do fato gerador é impedida por imperativo constitucional, não havendo que se falar em obrigação tributária ou em tributo devido.

2.13.3.2 Quanto à origem: ontológicas e políticas

São **ontológicas** as imunidades que **existiriam mesmo sem previsão expressa do texto constitucional**, uma vez que são fundamentais para atendimento ao princípio da isonomia (principalmente do seu corolário, o princípio da capacidade contributiva) e ao pacto federativo. Nessa linha, **são consideradas ontológicas as imunidades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos** (CF, art. 150, VI, *c*), tendo em vista sua falta de capacidade contributiva, uma vez que seus parcos recursos devem ser destinados à sua importante atividade-fim. Também **é ontológica a imunidade recíproca** (CF, art. 150, VI, *a*), por se configurar em cláusula protetiva do pacto federativo.

São **políticas** as imunidades que visam à proteção de outros princípios em virtude de uma **opção política do legislador constituinte**, como é o caso da **imunidade dos templos de qualquer culto e dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão**.

No concurso para provimento de cargos de Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças da SEFAZ/SP, realizado em 2009, a ESAF, apesar de não exigir o conhecimento dos detalhes destas

espécies de imunidade, abordou a matéria ao propor questão cujo enunciado era “As imunidades tributárias são classificadas em:” e a alternativa **correta** grafava “ontológicas e políticas”.

2.13.3.3 Quanto ao alcance: gerais e específicas

A Constituição Federal, ao estabelecer uma regra imunizante, pode fazê-lo de forma geral, estabelecendo **vedações a todos os entes tributantes, abrangendo diversos tributos**. Assim ocorre com o famoso art. 150, VI, da CF/1988, que impede que **qualquer ente político** institua **qualquer imposto** sobre patrimônio, renda e serviços das diversas entidades previstas nas alíneas *a*, *b* e *c*, bem como sobre os objetos constantes na alínea *d* (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão). São hipóteses de imunidades **genéricas** (ou **gerais**).

A generalidade das vedações decorre da importância dos valores protegidos pela regra imunizante, como é o caso do pacto federativo (na imunidade recíproca da alínea *a*), da liberdade religiosa (na imunidade de templos de qualquer culto prevista na alínea *b*) e da liberdade de expressão e de informação (na imunidade cultural da alínea *d*).

Em outros casos, **o legislador restringe a aplicação da imunidade a um determinado tributo de competência de determinada pessoa política**, de forma a atender a certa conveniência ou a determinado e restrito valor. Como exemplos, podem ser citadas as imunidades ao IPI e ao ICMS nas operações de exportação (previstas, respectivamente, nos arts. 153, § 3.º, III e 155, § 2.º, X, *a*, ambos da CF/1988) e a imunidade ao ITBI que beneficia diversas operações societárias (CF/1988, art. 156, § 2.º, I). Tais imunidades são classificadas como **específicas** (ou **tópicas**).

2.13.3.4 Quanto à forma de previsão: explícitas e implícitas

No ordenamento jurídico brasileiro, a regra é que as imunidades estejam expressamente previstas no texto constitucional. Não obstante, entende a doutrina que certas imunidades existiriam implicitamente, mesmo que não estivessem expressas na Constituição.

Assim, as imunidades expressas no texto são consideradas **explícitas** (ou **expressas**). Aquelas que existem como decorrência dos princípios constitucionalmente consagrados, mas não estejam previstas no texto constitucional são consideradas **implícitas**.

É difícil imaginar um exemplo de imunidade implícita no direito brasileiro, tendo em vista o modelo de Constituição analítica adotado no País. Contudo, para entender bem a classificação, é possível citar um famoso exemplo, colhido do direito norte-americano.

Não há, na sintética Constituição dos Estados Unidos da América, qualquer dispositivo estatuindo expressamente a denominada imunidade tributária recíproca (proibição de que os entes políticos que compõem a federação tributem patrimônio, renda ou serviços uns dos outros). No entanto, em 1971, o governo central criou um banco nacional, com o objetivo de regular o comércio e a moeda. O Estado de Maryland tributou a filial deste banco e o procedimento foi contestado judicialmente, dando ensejo à histórica decisão da Suprema Corte (McCulloch vs. Maryland) na qual o juiz Marshall afirmou que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”, não se podendo permitir que os serviços e instrumentos

de uma esfera de governo fiquem à mercê de outra.

A situação demonstra que, no direito norte-americano, a imunidade tributária recíproca é implícita, decorrendo diretamente do pacto federativo. Conforme afirmado, no direito brasileiro, não há um exemplo claro já reconhecido judicialmente, o que não impede que a construção doutrinária e jurisprudencial venha atestar em casos concretos imunidades implícitas relativas ao acesso a determinados serviços, ao exercício de profissões etc.

Percebe-se que as imunidades classificadas anteriormente como **políticas** são sempre **explícitas** e as imunidades **ontológicas**, em virtude de existirem por si mesmas, como decorrência dos princípios basilares constantes da Constituição, podem ser **explícitas ou implícitas**.

2.13.3.5 Quanto à necessidade de regulamentação: incondicionadas e condicionadas

A imunidade é considerada **incondicionada** quando a norma constitucional que a prevê **gera seus efeitos independentemente de regulamentação, possuindo eficácia plena e aplicabilidade imediata**. Como exemplos, podem ser citadas as imunidades recíproca e cultural (CF, art. 150, VI, *a* e *b*).

Quando a norma imunizante é classificada como **de eficácia limitada, ficando a sua aplicabilidade e o gozo do benefício a depender da edição de regulamentação infraconstitucional**, a imunidade é considerada **condicionada**.

Como exemplos, têm-se as imunidades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos que somente gozam do benefício se cumprirem os requisitos estabelecidos em lei complementar, conforme detalhado no item 2.13.4.3.

2.13.4 As imunidades tributárias em espécie

Conforme analisado, sempre que a Constituição Federal diretamente limita a competência tributária atribuída aos entes políticos, está conferindo uma imunidade.

Teoricamente, as regras imunizantes podem suprimir a competência tributária para quaisquer espécies tributárias, bastando a respectiva previsão constitucional.

Na atual Carta Magna, a título de exemplo, existem imunidades relativas a **taxas** (CF, art. 5.º, XXXIV), **impostos** (CF, art. 150, VI), e **contribuições para a seguridade social** (CF, art. 195, § 7.º).

As mais importantes imunidades, contudo, são aquelas constantes do art. 150, VI, da CF/1988. Estas, como deixa claro a redação constitucional, são aplicáveis exclusivamente aos **impostos**.

2.13.4.1 A imunidade tributária recíproca

No seu art. 150, VI, *a*, a CF proibiu União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Trata-se de **cláusula pétrea**, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939).

Conforme já ressaltado, a imunidade recíproca **somente se aplica aos impostos**, não impedindo, a título de exemplo, que um Município institua **taxa** pela coleta domiciliar de lixo, cobrando-a, também,

pelo serviço prestado nas repartições públicas federais e estaduais localizadas em seu território.

Por força do disposto no § 2.º do citado art. 150, a imunidade prevista é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Parte da doutrina denomina a regra de extensão de "imunidade tributária recíproca extensiva".

Percebe-se que a extensão da imunidade tributária recíproca às autarquias e fundações públicas não lhes confere uma garantia de igual amplitude àquela conferida aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A diferença fundamental é que, nos precisos termos constitucionais, **para gozar da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, restrição esta não aplicável aos entes políticos**.

Assim, se a União der a um imóvel uma utilidade totalmente desvinculada de suas finalidades essenciais (instalação de um campo de golfe, por exemplo), não perderá a imunidade tributária.

Já se o INSS, autarquia federal, fizer a mesma coisa, a imunidade estará afastada, voltando os fatos a caracterizar "fatos geradores" dos tributos porventura cabíveis.

Outro ponto de fundamental importância é que o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, *a*, da CF abrange as **empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado** (RE 407.099/RS e AC 1.550-2). Esse entendimento é interessantíssimo, pois a extensão da imunidade recíproca a entes da administração indireta só abrange, expressamente, as autarquias e fundações públicas.

Além disso, o § 3.º, também do art. 150, expressamente exclui da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a **exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados *ou* em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário**.

A primeira novidade surgiu quando o STF apreciou a possibilidade de extensão da imunidade recíproca à Empresa de Correios e Telégrafos.

A conclusão a que facilmente se chegaria em face dos dispositivos constitucionais citados seria que a ECT, por ser uma empresa pública (e não uma autarquia ou fundação pública) e por cobrar preços ou tarifas por seus serviços, não estaria protegida pela cláusula imunizante.

Todavia, o STF entendeu que a ECT, **por prestar serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado**, goza da imunidade, pois, ainda no entender da Corte Suprema, a extensão prevista no citado § 2.º do art. 150 aplica-se às Empresas Públicas.

Daquele julgamento, colhe-se importante excerto, extraído do voto do Ministro Carlos Velloso, afirmando o seguinte (grifou-se):

> "Visualizada a questão do modo acima – fazendo-se a distinção entre empresa pública como instrumento da participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público – **não tenho dúvida em afirmar que a ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca**

> **(CF, art. 150, VI, *a*), ainda mais se considerarmos que presta ela serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, que é o serviço postal, CF, art. 21, X** (Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit., p. 636).
>
> Dir-se-á que a Constituição Federal, no § 3.º do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, *a*, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário.
>
> A questão não pode ser entendida dessa forma. **É que o § 3.º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2.º do mesmo art. 150** ” (STF, 2.ª T., RE 407.099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 22.06.2004, *DJ* 06.08.2004, p. 62).

O entendimento tem sido bastante exigido em provas de concurso público. No certame, visando ao provimento de cargos de Defensor Público do Estado de São Paulo, com provas realizadas em 2009, por exemplo, a Fundação Carlos Chagas considerou **correta** a seguinte assertiva: “Segundo entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal, a imunidade tributária recíproca se estende à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ECT, por se tratar de empresa pública prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado”.

Posteriormente, em sessão realizada no dia 6 de fevereiro de 2007, o STF entendeu que a imunidade tributária recíproca era também extensiva às **sociedades de economia mista** prestadoras de serviço público (STF, 2.ª T., AC 1.550-2/RO, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06.02.2007, *DJ* 18.05.2007 p. 103).

O caso concreto referia-se à Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD, uma sociedade de economia mista estadual. É interessante ressaltar que, no seu voto, o Ministro Gilmar Mendes, relator do processo, afirmou que a decisão contra a qual foi ajuizada a cautelar “parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE 407.099-5/RS, 2.ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 06.08.2004”. No entendimento do Ministro, seguido unanimemente pela 2.ª Turma do Tribunal, a decisão anteriormente comentada (relativa à ECT, **empresa pública**) seria um precedente a justificar a extensão da imunidade recíproca também para as **sociedades de economia mista**.

Em resumo, partindo dos mesmos pressupostos utilizados para a decisão que entendeu que as empresas públicas prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado estariam abrangidas pela imunidade tributária recíproca, o STF entendeu que também são destinatárias da proteção constitucional as sociedades de economia mista que atendam aos mesmos requisitos.

No julgamento relativo à CAERD (AC 1.550-2/RO), o Supremo não analisou se a necessária presença de particulares dentre os acionistas de uma sociedade de economia mista poderia prejudicar a configuração de imunidade. O problema reside no fato de que normalmente é a possibilidade de lucro que move um particular a adquirir ações de uma companhia, o que poderia levar à conclusão de

inexistência da imunidade.

Tais questões foram finalmente apreciadas quando a Suprema Corte analisou o caso da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP (RE 253.472/SP). Em termos práticos, quanto à composição do capital social, o Tribunal levou em consideração a participação relativa do capital privado quando comparada com a participação do ente público detentor do controle acionário. **Se a participação privada for considerada ínfima, a imunidade não restará prejudicada**, o que se verificou no caso concreto da CODESP, em que a quase totalidade das ações (99,97%) pertencia à União. A Corte também entendeu não haver finalidade lucrativa na atuação da CODESP, uma vez que não há qualquer "indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado".

Resumindo a tese esposada, o Supremo Tribunal Federal afirmou que, sem prejuízo da necessidade de cumprimento de outros requisitos constitucionais e legais, a aplicabilidade da imunidade deve observar os seguintes requisitos (denominados "estágios" pela Corte):

a) restringir-se à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado;
b) não beneficiar atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares;
c) não deve ter como efeito colateral a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

De maneira semelhante, o Supremo Tribunal Federal enfrentou interessante caso em que se discutia a possibilidade de aplicação da imunidade recíproca a um hospital constituído sob a forma de sociedade de economia mista cujas ações pertenciam quase integralmente à União Federal (99,99%). O fato de o hospital atender exclusivamente pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e, portanto, receber somente recursos públicos, investindo-os integralmente nas suas finalidades institucionais, não distribuindo lucros, levou o Tribunal a não enxergar finalidade lucrativa na instituição nem possibilidade de concorrência desleal com a iniciativa privada. Nesse contexto, considerou que a atuação da sociedade de economia mista da forma descrita na área de saúde correspondia à própria atuação estatal, estando, por conseguinte, protegida pela imunidade recíproca. (RE 580264/RS)

O julgado fundamentou a formulação da seguinte assertiva, considerada **correta** pelo CESPE, no concurso para provimento de cargos de Juiz Federal, com provas realizadas em 2014: "A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, razão pela qual a elas se estende a imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro e o capital social seja majoritariamente estatal".

Foi também com base na imunidade recíproca que o Supremo Tribunal Federal proferiu algumas decisões cujo conhecimento é fundamental para a compreensão da matéria.

a) os **valores investidos** pelos entes federados, bem como a renda auferida estão imunes ao **IOF** e ao **IR** (STF, 2.ª T., AI AgR/RS 174.808, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 11.03.1996, *DJ* 21.06.1996 p. 22.298; STF, 1.ª T., RE 196.415/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 21.05.1996, *DJ* 09.08.1996, p. 27.104);
b) **bens que integram patrimônio de ente federado são imunes, mesmo que estejam ocupados pela empresa delegatária de serviços públicos** (STF, 1.ª T., RE 253.394/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 26.11.2002, *DJ* 11.04.2003, p. 37);
c) **a empresa privada que presta serviços de iluminação pública e é remunerada pelo Município não é beneficiada pela imunidade, visto que paga o ICMS à Fazenda Estadual e o inclui no preço do serviço disponibilizado ao usuário**. Segundo o STF "a imunidade tributária, no entanto, pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município" (STF 1.ª T., AC-MC 457/MG, Rel. Min. Celso de Mello, j. 26/10/2004, *DJ* 11.02.2005, p. 5);
d) A **imunidade tributária recíproca diz respeito aos impostos**, não alcançando as contribuições (STF, 1.ª T., RE-AgR 378.144/PR, Rel. Min. Eros Grau, j. 30.11.2004, *DJ* 22.04.2005 p. 14) nem as taxas (STF, 2.ª T., RE 364.202/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 05.10.2004, *DJ* 28.10.2004, p. 51).
e) **O serviço notarial e de registro** é uma atividade estatal delegada, mas, por ser exercido em caráter privado, **não é imune à incidência do ISS** (STF, Tribunal Pleno, ADI 3.089, Rel. Min. Carlos Britto, j. 13.02.2008, *DJE* 21.02.2008).

Conforme já destacado, a imunidade tributária recíproca não pode servir como mecanismo de concorrência desleal dos entes estatais com as pessoas jurídicas de direito privado.

Raciocinando assim, o legislador constituinte originário expressamente afirmou que a imunidade recíproca e sua extensão às autarquias e fundações públicas não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, § 3.º).

A exploração direta de atividade econômica pelo Estado é excepcional, só sendo permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (CF, art. 173).

Nesses casos excepcionais, o normal é que o Estado explore a atividade econômica por intermédio de empresas públicas e sociedades de economia mista, ambas pessoas jurídicas de direito privado integrantes da administração indireta do Estado.

Como tais entidades **não podem gozar de benefícios fiscais não extensivos às do setor privado** (CF, art. 173, § 2.º), diminui-se o risco de concorrência desleal praticada pelo próprio Estado.

Não é tecnicamente razoável imaginar que o Estado possa explorar atividade econômica por intermédio de uma autarquia, cuja característica principal é o exercício de funções típicas de Estado num regime jurídico de direito público.

Também é despropositado pensar que a exploração venha ser feita por intermédio de uma fundação pública, pois sua área de atuação deve ser definida em lei complementar, sendo naturalmente vinculada à área social ou cultural, sempre sem finalidade lucrativa.

Mais absurdo ainda é pensar em órgãos da administração direta explorando atividade econômica.

Apesar de a utilização dos entes de direito público para exploração de atividade econômica não ser tecnicamente adequada, poderia ser sorrateiramente utilizada para que governantes mal-intencionados concorressem deslealmente com a iniciativa privada por meio de uma atípica utilização do aparelho estatal, tudo em acintosa afronta àquilo que o art. 150, § 3.º, da Magna Carta tenta evitar.

Assim, se, fugindo à boa técnica e ao bom senso, um ente político resolver explorar atividade econômica por meio de entidade imune, de nada adiantará a tentativa, pois a própria Constituição traz como consequência a inaplicabilidade da imunidade, de modo que o ente se sujeitará a todos os tributos a que estão submetidas as instituições da iniciativa privada.

Apesar da aparente clareza dos dispositivos constitucionais, em 2013 o Supremo Tribunal Federal proferiu uma decisão cujo teor pode ser encarado como uma flexibilização do entendimento anteriormente explanado.

A questão objeto da nova discussão foi relativa às atividades exercidas pelos Correios, extrapolando o que pode ser enquadrado nos conceitos de "serviço postal e correio aéreo nacional". Nesse contexto, podem ser citados a venda de títulos de capitalização, o recebimento de mensalidades de associações e sindicatos, de inscrições em vestibulares e concursos, dentre outras que, a rigor, sequer como serviços públicos podem ser enquadradas.

Quanto a esse aspecto, é relevante repisar que, mesmo no tocante aos entes integrantes da administração indireta expressamente imunizados pela Constituição Federal (autarquias e fundações públicas), a regra imunizante somente se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, § 2.º). Não parece possível, nem mesmo com enorme esforço interpretativo, incluir os citados serviços como vinculados a qualquer das atividades essenciais dos Correios, nem como decorrentes de tais atividades. Ao que parece, constituem atividades plenamente enquadráveis dentre aquelas realizadas pelas instituições financeiras, estando sujeitas, portanto, ao regime de concorrência, o que, conforme já explanado, afastaria a aplicação da regra imunizante segundo a jurisprudência firmada pelo próprio STF.

O Tribunal, no entanto, sensibilizou-se com a apresentação de novos argumentos, cuja análise é feita abaixo.

1 – Mesmo no que concerne às atividades exercidas fora do âmbito do "serviço postal e correio aéreo nacional", os Correios se sujeitam a um conjunto de restrições não aplicáveis à iniciativa privada, como a exigência de prévia licitação para celebração de contratos, a realização de concursos públicos para a contratação de pessoal e a submissão a controle pelo tribunal de contas.

2 – A principal clientela que busca nos Correios a prestação de serviços passíveis de enquadramento como financeiros é composta por pessoas sem acesso à moderna rede bancária brasileira. Foram citadas como exemplo as pequenas cidades localizadas em rincões afastados dos grandes centros e desprovidos

de agências bancárias, onde não haveria de se falar em concorrência, mas em universalização dos citados serviços.

Nesse sentido, cabe transcrever a pedagógica intervenção feita pelo Ministro Ricardo Lewandowski durante o julgamento: “os Correios prestam serviços onde a iniciativa privada não presta ou não quer prestar ou entende que é deficitária. A iniciativa privada não vai para os mais longínquos rincões do País, para o interior da Amazônia, mas os Correios estão presentes lá, mesmo sofrendo prejuízo, estão prestando serviços”. Convém, registrar que, conforme também afirmado durante o julgamento, a EBCT é superavitária em apenas quatro unidades da Federação (São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Distrito Federal), sendo deficitária em todas as demais.

3 – A prestação do serviço postal vem passando por um momento histórico de baixa, sendo paulatinamente esvaziada pela utilização de novas tecnologias, principalmente a internet, o que tem tornado obsoleta, por exemplo, a comunicação por carta e por telegrama. Sendo assim, a redação do dispositivo constitucional atribuindo à União Federal a competência para “**manter** o serviço postal e o correio aéreo nacional” (CF, art. 21, X) deve ser entendida como uma **obrigação de manter** tal serviço, mesmo que ele deixe de ser lucrativo.

O raciocínio leva em consideração que, quanto menos desenvolvida a localidade, mais ela depende dos serviços dos Correios e que a diminuição de sua qualidade ou sua interrupção prejudicaria as pessoas mais pobres e as residentes nos rincões mais afastados do País.

Por conseguinte, havendo imposição constitucional de manutenção do serviço, a própria viabilidade econômica da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos dependeria do que a doutrina denomina **“subsídio cruzado”**. Assim, o exercício das atividades lucrativas não compreendidas no conceito de “serviços postais e correio aéreo nacional” gera recursos que subsidiam a prestação destes serviços, de forma que a desoneração daquelas atividades como consequência da imunidade recíproca é fundamental para que se cumpra a determinação constitucional da **manutenção** dos citados serviços essenciais.

Em face dos três argumentos, por maioria mínima, o STF entendeu que todas as atividades realizadas pelos Correios estão protegidas pela imunidade recíproca. Pela importância do julgado, transcreve-se abaixo sua Ementa (RE 601.392/PR, j. 28.02.2013):

> “Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido”.

A leitura apressada da Ementa pode levar a equívocos. É importante perceber que afirmativa que considera ser “irrelevante o exercício de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada” deve ser interpretada como consequência da existência de “peculiaridades no

serviço postal”, como consta expressamente da Ementa e foi explicado nos comentários anteriores. Apesar disso, é fundamental relembrar o costume que têm as bancas examinadoras, principalmente a ESAF, de considerar como verdades absolutas algumas frases constantes de julgados de STF e STJ, mesmo em questões que propõem o julgamento desses itens de maneira descontextualizada. Como lamentável exemplo, tem-se questão elaborada pela ESAF, no concurso para provimento de cargos de Procurador de Fazenda Nacional, com provas realizadas em 2012, cujo enunciado era o seguinte:

> “Sobre o alcance da chamada imunidade constitucional recíproca, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar que:”

De acordo com o gabarito definitivo, foram consideradas igualmente **incorretas**, dentre outras, as seguintes afirmativas:

01. É relevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal.
02. Tal imunidade, em alguns casos, pode ter como efeito colateral relevante a relativização dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Ora, fora do contexto e isoladamente considerada, a genérica afirmativa de que é **irrelevante a atividade desempenhada estar sujeita ou não a monopólio estatal** (extraída do fato de o item 01 ter sido considerado **incorreto**) poderia, em casos específicos, gerar relevantes riscos à concorrência (o que induziria o candidato a um equivocado entendimento pela correção da afirmativa 02). Tal conclusão é possível porque, se não há monopólio, pessoas não imunes poderiam querer legitimamente exercer a atividade e vir a sofrer concorrência desleal da entidade estatal imune.

Ocorre que o julgamento que serviu como base para se considerar incorreta a “afirmativa 01” foi referente a um caso em que a Petrobras invocava reconhecimento à imunidade e teve sua pretensão **negada**. A Petrobras argumentou deter o monopólio do exercício de certas atividades, mas o STF negou a pretensão afirmando que é irrelevante “a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal” (RE 285.716-AgR). **Atenção:** o raciocínio **não** foi “Entidade X é imune independentemente de haver ou não monopólio”; mas **sim** “Entidade Y **não é imune**, sendo irrelevante o exercício de atividade em regime de monopólio”. São situações bem distintas, o que demonstra o quão temerária é a elaboração de questões com base em trechos descontextualizados de julgados.

Já a “afirmativa 02” foi retirada de Ementa do julgado já analisado neste tópico no qual se reconheceu a imunidade da Companhia das Docas do Estado de São Paulo (CODESP), não sem antes afirmar que “a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita” e que isso não acontecia no caso da entidade em questão (RE 253.472/SP).

De qualquer forma, tendo em vista as características das bancas examinadoras, tem-se que nas provas de concursos público devem ser consideradas verdadeiras assertivas que afirmem de forma descontextualizada que, para o efeito de aplicação da imunidade recíproca, “é irrelevante o exercício de

atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada”.

Seguindo a esteira deste raciocínio, no concurso para provimento de cargos de Procurador da República, com provas realizadas em 2013, promovido pelo Ministério Público Federal, considerou-se **correta** a seguinte assertiva: “O exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em regime de concorrência com a iniciativa privada, a exemplo de atividade bancária conhecida como ‘banco postal’ e venda de títulos de capitalização, não se inserindo no conceito de serviço postal – é irrelevante para a incidência da imunidade tributária”.

Além dos condicionamentos já estudados e claramente flexibilizados pela jurisprudência, nos termos explicados acima, o final do mesmo § 3.º do art. 150 da CF/1988 estatui outra restrição que tem por objetivo impedir a utilização da imunidade recíproca como mero mecanismo de elisão fiscal.

A Constituição afirma que a regra imunizante **não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel**.

O compromisso irretratável de compra e venda é o contrato pelo qual o promitente vendedor obriga-se a vender ao promitente comprador determinado imóvel, pelo preço, condições e modo combinados, outorgando-lhe a escritura definitiva assim que ocorrer o adimplemento da obrigação.

O contrato é comumente celebrado entre construtoras (promitentes vendedoras) e particulares (promitentes compradores). Nessa situação, como há apenas um compromisso (mesmo que irretratável), o imóvel continua sendo propriedade da construtora, de modo que o IPTU contra ela é lançado. Normalmente, o promitente comprador paga o imposto por ter se comprometido a isso no contrato assinado, mas o sujeito passivo, repita-se, é a promitente vendedora.

Imagine-se, agora, que seja celebrado um compromisso irretratável de compra e venda em que aparecem como promitente vendedor um ente imune (o Estado do Ceará, por exemplo) e como promitente comprador um particular.

O Ceará é ente imune, e o imóvel lhe pertence até o total cumprimento do compromisso e registro da transferência no cartório. Por isso, se não fosse o dispositivo constitucional ora estudado, o promitente comprador estaria livre do pagamento de qualquer imposto sobre o imóvel.

Perceba-se que a restrição em questão impede que a celebração de tais compromissos entre particulares e entes imunes sirva, tão somente, como mecanismo para se fugir à tributação.

Na esteira deste entendimento, o STF, mesmo na vigência do ordenamento constitucional anterior, editou a Súmula 583, cujo teor é abaixo transcrito:

> **STF – Súmula 583 –** “Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

Por fim, registre-se que com a incorporação ao direito brasileiro do texto das Convenções de Viena de 1961 e 1963, **restou assegurado aos Estados estrangeiros a “imunidade” a impostos e taxas no Brasil, ressalvadas aquelas decorrentes da prestação de serviços individualizados e específicos**. Apesar de se utilizar com frequência a palavra imunidade para qualificar a garantia, sua análise demonstra se tratar de verdadeira **isenção**, uma vez que não prevista expressamente no texto

constitucional, mas sim em convenções internacionais, que, no ponto em que versam sobre matéria tributária, são incorporadas ao direito interno com hierarquia meramente legal (conforme exposto no item 3.2.2.1.1 do Capítulo 3, tratados e convenções internacionais somente têm *status* constitucional ou supralegal quando versarem sobre direitos humanos). Quanto a este aspecto, reavive-se que, nos termos detalhados no item 2.10.3.2 deste Capítulo, é legítima a concessão de isenção de tributos estaduais e municipais mediante tratado internacional.

De qualquer forma, apesar de ser tecnicamente possível a cobrança de taxas de serviço dos Estados estrangeiros, o fato de eles também gozarem de **imunidade de jurisdição**, impede que sejam executados caso não paguem espontaneamente os valores devidos. A imunidade pode ser expressamente renunciada pelo Estado estrangeiro, que deve ser consultado sobre a questão; caso não abra mão da prerrogativa, ficam os entes tributantes desprovidos de qualquer mecanismo judicial para a cobrança coativa do tributo (RE 138/RJ).

2.13.4.2 A imunidade tributária religiosa

O legislador constituinte originário vê, inserido no poder de tributar, o poder de subjugar. Por isso é que, da mesma forma que a imunidade recíproca protege a autonomia dos entes federados, a imunidade religiosa impede que o Estado se utilize do poder de tributar como meio de embaraçar o funcionamento das entidades religiosas.

Como a liberdade de culto é direito individual expressamente consagrado (art. 5.º, VI, da CF/1988), e a imunidade religiosa é uma das garantias que protege tal direito, ambos estão protegidos por **cláusula pétrea**.

Também aqui a imunidade é aplicável exclusivamente aos **impostos**, não sendo extensiva, por exemplo, às contribuições sindicais (RE 129.930).

É interessante perceber que o legislador constituinte originário, ao proibir os entes federados de instituir impostos sobre os templos de qualquer culto (CF, art. 150, VI, *b*), disse menos do que efetivamente queria dizer.

A afirmação baseia-se na distinção entre o **templo** (prédio fisicamente considerado) e a **entidade religiosa**, com todas as atividades que lhe são inerentes. Se a imunidade fosse tão somente do templo, estaria impedida apenas a cobrança dos impostos que incidissem sobre a **propriedade do imóvel em que está instalado o templo** (IPTU ou ITR). Entretanto, nada impediria a cobrança, por exemplo, do **imposto de renda sobre as oferendas ou do imposto sobre serviços relativo à celebração de casamentos**.

Vista a questão sob o prisma teleológico, há de se concordar que se o objetivo da imunidade era evitar a submissão da entidade religiosa ao Estado, a proteção teria que abranger **todo o patrimônio, todas as rendas e todos os serviços destas entidades**.

Aliás, se a regra imunizante for analisada em conjunto com o § 4.º do mesmo art. 150 da CF/1988, a conclusão há de ser a mesma, pois este dispositivo afirma que as imunidades expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das **entidades** nelas mencionadas.

A citada alínea *b* não fala exatamente numa "entidade", fala em "templos de qualquer culto", o que demonstra que o legislador tinha por objetivo imunizar não apenas o templo, mas a própria entidade religiosa.

Neste ponto, o entendimento do STF é pacífico, conforme demonstra o seguinte excerto:

> "Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas'. O § 4.º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas" (STF, Tribunal Pleno, RE 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, *DJ* 14.05.2004, p. 33).

Do trecho transcrito também se pode extrair uma conclusão muito importante. O Supremo Tribunal Federal **entende que se um imóvel que pertence a ente imune é alugado, não deixa de estar vinculado às finalidades essenciais do ente, não perdendo a imunidade**.

Como se verá na análise da imunidade das entidades de assistência sem fins lucrativos, a Suprema Corte exige apenas que os rendimentos obtidos com o aluguel do imóvel revertam para as finalidades essenciais da instituição. Obedecida esta regra, tanto o imóvel permanece imune ao IPTU quanto os rendimentos advindos do aluguel são imunes ao IR.

O raciocínio é, portanto, idêntico para qualquer ente imune que esteja sujeito à necessidade de manutenção de patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais (só quem está livre da restrição são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios).

É também encampada pelo STF, uma interpretação ampla das regras imunizantes ora estudadas, o que é notado, por exemplo, na adoção do entendimento de que a imunidade dos templos de qualquer culto é aplicável aos cemitérios que funcionem como extensões de entidades religiosas, não tenham fins lucrativos e se dediquem exclusivamente à realização de serviços religiosos e funerários.

Para a Corte, a regra imunizante protege a liberdade de crença e de culto e garante a proteção aos locais de culto e suas liturgias. Neste contexto, o Ministro Relator Eros Grau apontou a necessidade de uma abrangência mais ampla do conceito de templo como local de religião, entendendo que nela deveriam ser incluídas, também, as dependências acaso a ele contíguas, desde que não empregadas para fins lucrativos.

Acatando unanimemente a linha interpretativa defendida pelo Relator, o Tribunal sepultou a pretensão do Município de Salvador de cobrar IPTU sobre a área em que funciona o cemitério britânico pertencente à Igreja Anglicana (RE 578562/BA).

Registre-se que, nas razões constantes do voto condutor do julgamento, ficou expressamente asseverado que **não se aplica a imunidade religiosa aos cemitérios instituídos por particulares com manifesta finalidade lucrativa**. Nas palavras do Relator, "a pessoa jurídica, que também explora economicamente o terreno com a comercialização de jazigos, também demonstra capacidade contributiva

e finalidade não religiosa e, por fim, a não tributação implica risco à livre concorrência, à livre iniciativa e à isonomia” (RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, 21.05.2008).

2.13.4.3 A imunidade tributária dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos

A imunidade tributária conferida aos partidos políticos e às fundações por eles mantidas é corolário do Estado Democrático de Direito e assegura o pluralismo político, ao evitar que o Estado use do poder de tributar como pretexto para subjugar partidos políticos cujas concepções contrariem aquelas adotadas por quem esteja no exercício do poder.

Ao imunizar as entidades sindicais dos trabalhadores, o legislador constituinte quis proteger a liberdade de associação sindical estatuída no art. 8.º da Magna Carta. Perceba-se, contudo, que a proteção somente beneficia os sindicatos de trabalhadores, talvez por estes se encontrarem no lado normalmente mais fraco da relação trabalhista. Os sindicatos de empregadores (patronais) não são, portanto, beneficiários da regra imunizante.

As entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos também estão protegidas, desde que atendam os requisitos estipulados em lei, conforme exigência expressa do final do art. 150, VI, *c*, da CF.

O fato de a norma constitucional depender de regulamentação legal não pode levar à conclusão de que o benefício previsto seja uma isenção e não uma imunidade. O que acontece neste caso é que **a imunidade foi estipulada em norma constitucional de eficácia limitada**, mas, editada a norma que a Constituição reclama, o não pagamento de impostos sobre patrimônio, renda e serviços decorrerá da eficácia que a lei regulamentadora conferiu à norma constitucional. Assim, é lícito afirmar que a regulamentação torna possível a aplicação da imunidade prevista.

Como a lei editada estará regulando uma limitação constitucional ao poder de tributar (imunidade), será necessariamente **complementar**, por conta da exigência constante do art. 146, II, da CF/1988.

Nessa linha o posicionamento do STF afirmando o seguinte (grifou-se):

> “Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; **não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar** ” (STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 1.802/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27.08.1998, *DJ* 13.02.2004, p. 10).

Não se trata de uma exceção à regra de que a lei complementar só é exigível quando a Constituição expressamente a requer. Na realidade, o que ocorre neste caso é que a lei complementar não foi expressamente exigida no dispositivo que pediu a regulamentação (art. 150, VI, *c*), mas o foi em outra parte do texto constitucional, qual seja o inciso II do art. 146 da Carta Maior.

Atualmente, quem faz o papel da lei complementar reguladora da imunidade é o art. 14 do Código Tributário Nacional. Nos precisos termos do dispositivo, são os seguintes os requisitos para que as

entidades em questão gozem da imunidade:

a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Se a entidade deixar de cumprir qualquer dos requisitos, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício, conforme prevê o § 1.º do mesmo art. 14 do CTN. Apesar da existência de opiniões divergentes, prevalece no âmbito do Supremo Tribunal Federal o entendimento de que milita em favor da entidade imune a **presunção de que seu patrimônio, renda e serviços encontram-se vinculados às suas finalidades essenciais.** Como consequência, para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante e lançar os tributos devidos, a autoridade competente deverá afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade (RE 470520/SP, RE 470520/SP).

No âmbito federal, o art. 32 da Lei 9.430/1996 estabelece os procedimentos de fiscalização a serem adotados para a suspensão de imunidade nos casos objeto de exame, sendo assegurado à entidade o direito à impugnação do ato declaratório de suspensão do benefício.

Não se deve confundir ausência de fim lucrativo com proibição de obtenção de superávit financeiro. Toda entidade que se pretenda viável e pense em crescimento deve se esforçar para que suas receitas superem suas despesas. O que não pode acontecer, sob pena de configuração de finalidade lucrativa, é a distribuição de excedentes entre os sócios, diretores, gerentes ou quaisquer outras pessoas.

Seguindo esta linha de raciocínio, inclusive com maior rigidez, a Lei Complementar 104/2001 alterou o primeiro requisito e, no ponto em que se proibia a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas, **a título de lucro ou participação no resultado**, passou-se a proibir que a mesma distribuição se fizesse **a qualquer título**.

O STF reconhece como protegidas pela imunidade as escolas de ensino profissionalizantes mantidas pelos serviços sociais autônomos, como são os casos do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI (RE 235.737).

A exemplo do que foi discutido quando da análise da imunidade religiosa (item 2.13.4.2), o Tribunal Constitucional tem sido bastante flexível quanto ao requisito de manutenção do patrimônio, renda e serviços das instituições imunes vinculados às suas finalidades essenciais.

Segundo a jurisprudência pacífica da Corte, o fato de a entidade utilizar seu patrimônio em atividade que gere renda e, a rigor, não se enquadrar nas suas finalidades essenciais, **não afasta a imunidade**, desde que os recursos obtidos sejam destinados a tais finalidades essenciais.

Assim, o **reinvestimento** dos recursos obtidos com a exploração patrimonial garante o vínculo que a Constituição exige entre o patrimônio e as finalidades da entidade.

Nessa situação estão, a título de exemplo, os rendimentos obtidos com o **aluguel do imóvel ao**

particular (RE 390.451-AgR) e aqueles obtidos com a **exploração do serviço de estacionamento** (RE 144.900) em imóvel pertencente a ente imune. Nos dois casos, nem se pode cobrar imposto sobre a propriedade do imóvel (IPTU ou ITR), nem imposto sobre a renda gerada pela atividade desenvolvida.

No que concerne ao aluguel de imóvel integrante do patrimônio de entidade imune, o entendimento do STF foi cristalizado na Súmula 724, cujo teor era o seguinte (grifou-se):

> **STF – Súmula 724** – "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas **atividades essenciais de tais entidades**".

Em 2015, o STF, por maioria, decidiu converter em vinculante enunciado anteriormente transcrito, realizando, contudo, uma sutil modificação de redação, como demonstra o texto aprovado, nos termos a seguir transcritos (grifou-se):

> **STF – Súmula Vinculante 52** – "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas **atividades para as quais tais entidades foram constituídas**".

A modificação acaba por conferir uma maior objetividade na interpretação do enunciado. Se poderia haver uma discussão sobre quais seriam as "atividades essenciais" de uma instituição, a subjetividade desaparece quando se passa a perquirir quais são as "atividades para as quais tais entidades foram constituídas". Basta uma simples consulta aos estatutos da entidade para se saber, sem margens para dúvidas, quais são essas atividades e, por conseguinte, no que podem ser aplicados os valores recebidos a título de aluguel, sem que o imóvel alugado perca o benefício de imunidade ao IPTU.

De qualquer forma, feita a ressalva relativa à novidade inserida no texto da Súmula Vinculante 52, é fundamental registrar que mesmo quando as atividades desenvolvidas pela entidade imune se afastam daquelas que, numa interpretação estrita, poderiam ser consideradas essenciais, o STF, ressaltando o objetivo de preservar, estimular e proteger as entidades, tem historicamente entendido presente a imunidade.

A título de exemplo, o Tribunal considerou que não era alheia à finalidade filantrópica de entidade de assistência social a utilização de imóvel como clube para fins de **recreação e lazer** dos funcionários da instituição. Afirmou-se expressamente "que o emprego do imóvel para tais propósitos não configura desvio de finalidade em relação aos objetivos da entidade filantrópica" (RE 236.174/SP, Rel. Min. Menezes Direito, 02.09.2008).

Também demonstrando uma tendência de interpretação extensiva do conceito de atividade essencial, o Tribunal entendeu **aplicável a imunidade** nos casos de manutenção por entidade beneficente de uma **livraria em imóvel de sua propriedade** (RE 345.830) e da **venda realizada por serviço social autônomo (SESC) de ingressos de cinema ao público em geral** (AI 155.822-AgR).

Os casos são interessantes porque tratam de situações em que a entidade imune desempenhou

atividade que acaba por concorrer com pessoas jurídicas de direito privado sujeitas ao pagamento do imposto de renda e dos impostos sobre a propriedade.

Mas o caso mais marcante em que o STF deu prevalência ao instinto protetivo da imunidade sobre a igualdade de condições entre os concorrentes no mercado foi no julgamento do RE 186.175-Edv-ED. Na decisão, solucionando divergência entre a 1.ª e a 2.ª Turmas, a Corte Suprema entendeu que a venda de bens de entidade imune **não se sujeita ao ICMS**.

O ICMS é tributo indireto. Todo o seu ônus econômico-financeiro é transferido para o consumidor que, ao pagar o preço da mercadoria, paga também o valor do imposto que naquele preço se acha embutido.

Para alguns, como a entidade imune, ao vender a mercadoria, não sofre qualquer encargo direto no seu patrimônio, a venda não estaria abrangida pela imunidade. O STF, na contramão desse raciocínio, entendendo que a não aplicação da imunidade acabaria por onerar os preços praticados pelas entidades assistenciais, diminuindo-lhes a competitividade do mercado, reconheceu que as vendas estariam inseridas dentro do contexto da regra protetiva.

Aqui um importantíssimo alerta. Nos casos diametralmente opostos, em que o adquirente imune acaba por sofrer o encargo relativo ao tributo indireto, o STF não tem reconhecido como aplicável o benefício da imunidade. O Tribunal teve a oportunidade de analisar a matéria ao se debruçar sobre um caso em que o Serviço Social da Indústria – SESI invocou a imunidade tributária para se livrar do dever de pagar o ICMS relativo à aquisição de feijão vendido por contribuinte localizado no Estado de São Paulo. Como é consabido, se um comerciante vende determinada mercadoria, ocorre o fato gerador do ICMS, cujo sujeito passivo (**contribuinte**) é o **alienante**. No entanto, nos termos da legislação do Estado de São Paulo, cumpria ao **adquirente** (SESI), na condição de **responsável** tributário, fazer o recolhimento do imposto (a questão relativa à dicotomia contribuinte/responsável é devidamente aprofundada no item 5.7.2 desta obra). Ora, conforme visto, mesmo em se tratando de tributo indireto (como é o caso do ICMS), o STF reconhece a aplicação da imunidade em benefício do **contribuinte de direito** (comerciante) e não em favor do **contribuinte de fato** (adquirente, que sofre o encargo do tributo). No entanto, no caso ora analisado, o STF afirmou ser irrelevante investigar quem suportaria a carga tributária para estabelecer o alcance da imunidade, "na medida em que existiria um contribuinte de direito, que seria o produtor-vendedor, descabendo estender-lhe o benefício, se ele não gozar da imunidade" (STF, 2.ª Turma, RE 202.987/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30.06.2009, *DJe* 25.09.2009, p. 1.021). Assim, foi mantida a obrigação do SESI de recolher, como **responsável** tributário, o ICMS cujo **contribuinte** era determinado comerciante. Perceba-se, por conseguinte, que o ente imune pode ser legalmente nomeado **responsável** pelo pagamento de tributo, existindo, inclusive, hipóteses em que, na prática, ele acabará sendo onerado por tal gravame.

Em suma, devem ser diferenciadas as seguintes situações:

a) Se o **contribuinte de direito goza de imunidade pessoal**, tem-se por aplicável o benefício constitucional mesmo nos casos em que o encargo econômico do tributo iria naturalmente recair sobre outra pessoa (contribuinte de fato). Ver STF, Tribunal Pleno, RE 186.175-Edv-ED, Rel.

Min. Ellen Gracie, j. 23.08.2006, *DJ* 17.11.2006, p. 48.

b) Mesmo que o **contribuinte de fato goze de imunidade pessoal**, o benefício não será aplicável no que concerne às hipóteses em que o tributo tenha como contribuinte de direito uma pessoa não imune. Nestes casos, não há qualquer vedação a que o ente imune seja nomeado responsável pelo pagamento do tributo devido, podendo até mesmo vir a assumir o encargo econômico da exação. Ver STF, 2.ª Turma, RE 202.987/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 30.06.2009, *DJe* 25.09.2009, p. 1.021.

Uma outra controvérsia importante sobre a matéria refere-se ao enquadramento das **entidades fechadas de previdência social privada** dentro do conceito de **entidade assistencial sem fins lucrativos,** para fins de reconhecimento de imunidade tributária.

O primeiro aspecto a ser destacado é que os **planos de previdência privada aberta** – aqueles que qualquer pessoa pode contratar junto a uma instituição financeira – indiscutivelmente possuem finalidade lucrativa, **não estando protegidos por imunidade**.

A dúvida aparece no que concerne àquelas instituições costumeiramente denominadas de "fundos de pensão". São instituições cujos beneficiários são parte de um grupo determinado de pessoas, normalmente os empregados de uma certa empresa ou de um conjunto de empresas.

O objetivo da instituição é complementar os proventos da aposentadoria que o regime geral de previdência social pagará aos beneficiários do sistema, quando inativados. Tais entidades fechadas de previdência privada não têm fins lucrativos e, em sua maioria, conseguem cumprir os requisitos estipulados no já mencionado art. 14 do Código Tributário Nacional.

Um aspecto, porém, deve ser levado em consideração. A Constituição Federal, ao traçar as diretrizes da seguridade social, afirma que esta compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (CF, art. 194).

Percebe-se claramente que **previdência social** e **assistência social** são, no entender do legislador constituinte, coisas distintas, cujo ponto de confluência é o fato de fazerem parte de um sistema maior, o de **seguridade social**.

Reforçando a existência de diferença conceitual, a Constituição Federal, mais à frente, estipula o **caráter contributivo da previdência social** (art. 201) e o **caráter não contributivo da assistência social** (art. 203). De maneira mais clara, só tem acesso aos benefícios da previdência social quem com ela contribui; já a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social.

Se o legislador vê como realidades distintas assistência e previdência, deve-se entender que há relevância no fato de o art. 150, VI, *c*, da Magna Carta ter imunizado expressamente as entidades de **assistência social,** sem fazer qualquer referência às entidades de previdência social ou ao termo mais genérico "seguridade social".

Assim, seguindo à risca o dispositivo constitucional, o STF entende que a imunidade só abrange as entidades de assistência social, e não as previdenciárias.

Há de se ressaltar, entretanto, que a Corte Maior entende que nada impede que uma entidade cujo objetivo é assegurar aos filiados uma complementação dos benefícios pagos pela previdência oficial (INSS) seja considerada assistencial. Para chegar a tal conclusão, o Tribunal partiu da diferenciação essencial entre previdência e assistência social no tocante ao financiamento dos sistemas.

As entidades fechadas de previdência privada são mantidas com contribuições. Normalmente são vertidas ao sistema **contribuições** de dois grupos de pessoas:

a) o **patrocinador**, que é a entidade ou grupo de entidades cujos empregados podem se filiar ao sistema (como exemplo, o Banco do Brasil é o patrocinador da **Previ**, o “fundo de pensão” dos empregados do Banco);
b) os **beneficiários** do sistema (no exemplo citado, os empregados do Banco do Brasil).

Nesses casos, se percebe nitidamente o caráter contributivo e, portanto, previdenciário (não assistencial) do sistema. **Não há que se falar em imunidade**.

No entanto, existem alguns casos raros de entidades fechadas de previdência privada que constituem um verdadeiro presente do empregador (patrocinador) ao empregado (beneficiário), pois só aquele verte contribuições ao sistema. Como o filiado não precisa contribuir para receber os futuros benefícios, o Supremo Tribunal Federal considera que o caráter do sistema **é assistencial** e **a entidade é imune**.

Um raro exemplo dessa segunda situação é a COMSHELL – Sociedade de Previdência Privada, fundo de pensão dos empregados da Shell Brasil e da ICOLUB (fábrica de lubrificantes da empresa). A entidade foi considerada imune nos autos do RE 259.756, cuja Ementa ficou assim redigida:

> “Imunidade – Entidade fechada de previdência privada. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea *c* do inciso VI do art. 150 da CF. **Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus**. **Consenso unânime do Plenário**, sem o voto do ministro Nelson Jobim, **sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, ante a configuração da assistência social** ” (STF, Tribunal Pleno, RE 259.756/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 28.11.2001, *DJ* 29.08.2003, p. 21) (grifou-se).

O entendimento histórico do STF deu ensejo à edição da Sumula 730, cujo teor é abaixo transcrito:

STF – Súmula 730 – “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Ressalte-se que a Constituição Federal, no seu art. 202, § 3.º, veda o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, **salvo na qualidade de**

patrocinador, situação na qual, **em hipótese alguma**, **sua contribuição normal poderá exceder a do segurado**.

Assim, **as entidades de previdência privada que tiverem como patrocinadores os entes políticos e suas entidades da administração indireta jamais serão beneficiadas pela imunidade tributária das entidades assistenciais, pois se o patrocinador estatal não pode contribuir com um montante maior que aquele a cargo do beneficiário, também não pode, por óbvio, contribuir sozinho**.

A decisão foi, portanto, uma grande derrota impingida aos chamados "fundos de pensão das estatais".

É fundamental registrar que, tendo em vista as alegações dos Ministros Dias Toffoli, Marco Aurélio, Cármen Lúcia e Teori Zavascki no sentido de que o art. 150, VI, *c*, da CF, não distinguiria as entidades de assistência social que contam das que não contam com contribuições dos beneficiários, o Supremo entendeu que na sua atual composição a matéria não estaria pacificada ao ponto de se tornar vinculante. Como consequência, **rejeitou o projeto que transformava os dizeres da Súmula 730 em um enunciado vinculante**, mas manteve o verbete como não vinculante, demonstrando que ele ainda reflete o posicionamento majoritário do STF.

2.13.4.4 A imunidade tributária cultural

No seu art. 150, VI, *d*, a CF/1988 proíbe os entes federados de instituir impostos sobre **livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão**.

A imunidade visa a baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5.º, IV, IX e XIV), configura, também, cláusula pétrea.

Das imunidades previstas no inciso VI do art. 150 da CF, esta é a única **puramente objetiva**, de forma a impedir tão somente a cobrança dos impostos incidentes diretamente sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.

Assim, por exemplo, como o **objeto livro é imune**, não se cobra ICMS quando este sai do estabelecimento comercial, nem IPI quando sai da indústria, nem II quando é estrangeiro e ingressa no território nacional; entretanto, como o **sujeito livraria não é imune**, deve pagar IR pelos rendimentos que obtém com a venda dos livros, bem como o IPTU com relação ao imóvel de que é proprietária. Nessa linha, a jurisprudência pacífica do STF, conforme demonstra o excerto abaixo transcrito:

> "IPMF. Empresa dedicada à edição, distribuição e comercialização de livros, jornais, revistas e periódicos. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade — que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Consequentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira)" (STF, 1.ª T., RE-ED 206.774/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 04.04.2000, *DJ* 09.06.2000, p. 30).

Ao se afirmar que o principal objetivo da imunidade em discussão é baratear o acesso à cultura, abre-se espaço para a discussão sobre a possibilidade de diferenciar os livros, jornais e periódicos quanto ao **conteúdo**, de forma a reconhecer a imunidade apenas às publicações cujas informações veiculadas possuíam relevante valor didático ou artístico.

A possibilidade não existe. Não é lícito ao intérprete restringir direitos ou garantias conferidas de forma irrestrita pelo legislador constituinte. Raciocinando assim, o STF afastou qualquer possibilidade de aferimento do valor cultural das publicações com o objetivo de conferir-lhes ou não imunidade, visto que esta é assegurada irrestritamente pela Constituição Federal. Nessa linha, o seguinte excerto (grifou-se):

> "'Álbum de figurinhas'. Admissibilidade. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. **O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil** " (STF, 2.ª T., RE 221.239/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 25.05.2004, *DJ* 06.08.2004, p. 61).

Por configurarem, no entender do STF, um "veículo de transmissão de cultura simplificado", as **apostilas** também estão protegidas pela imunidade (STF, 2.ª T., RE 183.403/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 07.11.2000, *DJ* 04.05.2001, p. 35).

Apesar de a qualidade cultural da publicação não ser relevante para o efeito do reconhecimento da imunidade, o Supremo Tribunal Federal entende que, **por não poderem ser considerados como destinados à cultura e à educação, os encartes com exclusiva finalidade comercial, mesmo que inseridos dentro de jornais, não estão protegidos pela imunidade** (STF, 1.ª T., RE 213.094/ES, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22.06.1999, *DJ* 15.10.1999, p. 23). Ressalte-se, porém, que **a presença de propaganda no corpo da própria publicação, sendo dela inseparável, não lhe retira a imunidade**, pois ajuda a financiar a empresa jornalística, diminuindo o preço da publicação, o que, afinal, está em plena consonância com o objetivo da própria norma constitucional.

Seguindo a mesma ideia, o STF decidiu: "O fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta o benefício constitucional da imunidade. A inserção visa a permitir a divulgação das informações necessárias ao serviço público a custo zero para os assinantes, consubstanciando acessório que segue a sorte do principal" (STF, 2.ª T., RE 199.183/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 17.04.1998, *DJ* 12.06.1998, p. 67).

Para a produção de um livro, de um jornal ou um periódico podem ser necessários vários **materiais, como tinta, cola, linha, papel**. Destes insumos, o texto expresso do art. 150, VI, *d*, da CF/1988 **somente**

protege o papel destinado à impressão das publicações.

O Supremo Tribunal Federal historicamente não tem dado uma interpretação elástica ao dispositivo, entendendo que somente se aplica ao papel e aos materiais com ele relacionados, como "papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por *laser*, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto", não se aplicando, por exemplo, à "tinta para jornal" (STF, 2.ª T., RE 273.308/SP, Rel. Min. Moreira Alves, j. 22.08.2000, *DJ* 15.09.2000, p. 132).

Na mesma linha, o Tribunal editou a Súmula 657 afirmando que "a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF abrange os **filmes e papéis fotográficos** necessários à publicação de jornais e periódicos".

Por também se constituírem em material assimilável a papel, o STF **considerou imunes os filmes destinados à produção de capas de livros**, visto que o material "se integra no produto final – capas de livros sem capa dura" (STF, 2.ª T., RE 392.221/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.05.2004, *DJ* 11.06.2004, p. 16).

Faz-se necessário registrar, no entanto, que, em abril de 2011, a **Primeira Turma** do Supremo Tribunal Federal numa apertada votação (3 x 2) entendeu que a imunidade cultural **abrange peças sobressalentes para equipamentos de preparo e acabamento de chapas de impressão *offset* para jornais**. No julgado, afirmou-se que "a imunidade tributária conferida a livros, jornais e periódicos abrange todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação".

Tratar-se-ia de uma verdadeira quebra de paradigma, se não fosse a decisão de apenas uma Turma e proferida mediante um placar apertadíssimo. Não se pode – ao menos por enquanto – afirmar que houve uma evolução jurisprudencial do STF no sentido de conferir uma exegese ampliativa à imunidade cultural. Aos que se preparam para provas de concurso público, aconselha-se conhecer do precedente e dos seu óbvios fundamentos (facilitar a circulação de cultura desonerando as publicações), mas não tratá-lo como jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal. De qualquer forma, pela importância do julgado, transcreve-se a sua Ementa (RE 202.149/RS):

> "Constituição Federal. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. Imunidade – 'livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão' – artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Carta da República – inteligência. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva."

Sempre foi bastante controversa a questão relativa à possibilidade de extensão da imunidade cultural aos livros, jornais e periódicos publicados em meio eletrônico (*CD-ROM*, por exemplo). A maioria da doutrina entende que publicações em meio eletrônico, por também difundirem cultura, estariam abrangidas pela imunidade. Esta corrente alega que a menção constitucional ao "papel destinado a sua impressão" não restringe o benefício apenas ao livro em papel, até porque a inexistência de menção expressa a outros meios de divulgação – principalmente eletrônicos – decorre do fato de que, à época da elaboração da Constituição Federal de 1988, esses meios não eram tão difundidos como atualmente.

Este último argumento, entretanto, tem sido afastado com base numa interpretação histórica da norma imunizante. Quando da elaboração da Constituição Federal de 1988, a Assembleia Nacional Constituinte teve a oportunidade de apreciar projeto que estendia a imunidade a outros meios de difusão de cultura, e expressamente optou por rejeitar tal redação, o que demonstra não ter sido a falta de conhecimento, mas sim o desejo de imunizar apenas o meio papel, que resultou na redação final dada ao dispositivo constitucional em discussão.

No âmbito do STF, os posicionamentos não eram muito claros, mas pareciam apontar no sentido de tratar a divulgação eletrônica mais como *software* do que como livro.

Como exemplo, é possível citar interessante decisão monocrática, da lavra do Ministro Eros Grau, versando sobre caso em que determinado contribuinte paulistano ajuizou ação tentando ver reconhecida imunidade sobre livros eletrônicos, sem a cobrança quer do ICMS estadual, quer do ISS municipal. O Tribunal de Justiça de São Paulo deu razão ao contribuinte, afirmando que a publicação eletrônica estava protegida pela imunidade do art. 150, VI, *d*, da CF/1988.

Recorreram do acórdão do TJSP tanto o Município de São Paulo (que achava que deveria ser cobrado o ISS, pois o *software* seria serviço e não mercadoria) quanto o Estado de São Paulo (que achava que o livro eletrônico era mercadoria, não imune).

O Ministro Eros Grau, entendendo que a produção e comercialização em série do *software* acaba por caracterizá-lo como mercadoria, deu razão ao Estado de São Paulo, não reconhecendo, portanto, a imunidade.

Transcreve-se a decisão (grifou-se):

> "Decisão: Interpuseram recursos extraordinários o **Município de São Paulo** e a **Fazenda do Estado de São Paulo contra decisão do Tribunal *a quo*, que em sede de embargos infringentes entendeu ser o pleito contido na inicial procedente** – declaração de inexistência de relação jurídica entre os recorrentes que os autorizem a exigir ICMS e/ou ISS sobre a veiculação de informações na forma de CD-ROM – modificando o entendimento adotado em segunda instância, **para declarar que na hipótese não há de se falar em nenhum dos supracitados impostos, mas em produto favorecido pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, letra *d*, da CB/1988**. 2. Trata o recurso interposto pela Municipalidade de São Paulo de requerer seja afastada a imunidade concedida – porque específica para livros, periódicos, jornal ou de papel destinado a sua impressão – para fins de fazer incidir sobre o serviço o ISS, na forma do inciso III do art. 156 da CB/1988. 3. **Requer**, a Fazenda do Estado de São Paulo, por via extraordinária, com fundamento na alínea *a* do inciso III do art. 102 da CB/1988, **seja assegurada a supremacia do art. 150, inciso VI, *d*, da CB/1988, para que a comercialização do produto CD-ROM seja onerada com o ICMS**. 4. A respeito do tema, é de se verificar o julgamento do RE 176.626, do qual foi relator o Min. Sepúlveda Pertence, *DJU* 11.12.1998, ementado nos seguintes termos: 'EMENTA: I. (…) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. **Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é**

questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (*software*): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, **não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado '*software* de prateleira' (*off the shelf*) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.** Ante o exposto, com fundamento no § 1.º do art. 21 do RISTF, nego provimento ao recurso extraordinário da Municipalidade de São Paulo e, com suporte no art. 557, § 1.º do Código de Processo Civil, dou provimento ao recurso da Fazenda do Estado de São Paulo" (STF, RE 285.870-6/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 03.12.2004, *DJ* 03.02.2005, p. 88).

Na segunda edição desta obra foi transcrito item constante da prova do concurso para provimento de cargos de Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, realizado em 2007, em que o CESPE, seguindo entendimento contrário à tendência do STF analisada acima, acabou por considerar que a imunidade cultural abrangeria publicações em *CD-ROM*.

Contraditoriamente ao seu posicionamento anterior, o mesmo CESPE, no concurso para provimento de cargos de Procurador do Estado da Paraíba, realizado em 2008, considerou **correta** a seguinte assertiva: "A imunidade referente a impostos sobre livros, jornais e periódicos de papel não alcança publicações veiculadas em meios digitais, tais como DVD, CD e fitas de vídeo".

A assertiva é por demais clara e parece bem mais condizente com a tendência demonstrada pelo STF, nos termos explanados anteriormente.

A partir do ano de 2009 surgiram decisões mais claras do Supremo Tribunal Federal expressamente afirmando que, como a mídia que dá suporte físico ao livro eletrônico (*CD-ROM* ou outra) não se confunde nem pode ser assimilada a papel, a imunidade não está configurada (RE 416.579/RJ).

O problema é que, nos dias atuais, o mundo passa por uma rápida disseminação dos livros em meio eletrônico (*e-books*), o que deve justificar uma evolução na jurisprudência da Suprema Corte, sob pena de frustrar o objetivo que presidiu a elaboração da regra imunizante ora estudada, qual seja, baratear a difusão da cultura e do pensamento. Ao que parece, o mais adequado seria entender que o livro, o jornal e o periódico são imunes, não importando a forma de apresentação. Se for adotada a forma tradicional em papel, este também será imune. Há de se separar o livro (informação) do seu suporte físico (papel, *CD-ROM*, *e-reader* etc.), de forma a imunizar todos os livros, mas apenas um suporte físico (papel). Nessa linha, a aquisição do leitor eletrônico (*e-reader*) não deve ser considerada imune, mas a aquisição do livro eletrônico, mediante *download* ou outra forma qualquer, deve ser considerada insuscetível de tributação.

Não obstante o posicionamento aqui esposado, repise-se que, em se tratando de provas de concurso público, o posicionamento a ser seguido atualmente é o de que **a imunidade cultural não é aplicável às**

publicações em meios eletrônicos.

2.13.5 Imunidade tributária da música nacional

Introduzida pela Emenda Constitucional 75/2013 como decorrência da aprovação da denominada “PEC da Música”, a alínea “e” do art. 150, VI, da Carta Magna, proíbe a instituição de impostos sobre “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

Trata-se do que parcela da doutrina apressou-se em denominar “imunidade musical”, terminologia demasiadamente ampla, uma vez que, conforme demonstrado a seguir, a nova regra somente imuniza a música que possua alguns elementos de conexão nacional.

Na própria Exposição de Motivos da Proposta de Emenda à Constituição que resultou na EC 75 afirmou-se que a novidade atenuará *sensivelmente a barreira econômica que pesa sobre o produto original, tornando-o mais acessível ao consumo, popularizando ainda mais seu acesso às classes menos privilegiadas do País*. Assim, o objetivo expressamente declarado foi o **combate à pirataria**, o que torna bastante estranha a não extensão do benefício à música de autoria estrangeira interpretada por artista estrangeiro. Se a pirataria é algo indiscutivelmente nocivo – e não há dúvidas de que o é –, ela deveria ser combatida no Brasil igualmente, tanto nos casos em que atinge artistas e autores brasileiros, quanto naqueles em que atinge apenas os estrangeiros.

Ao que parece, quanto a este aspecto, foi mais feliz o legislador constituinte originário quando, ao imunizar livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, o fez sem excluir as publicações estrangeiras, algo bem mais consentâneo com a ideia subjacente de propiciar a difusão da cultura e a manifestação do pensamento livres de encargos tributários.

Mesmo que se admita como legítimo o combate somente à pirataria que atinja as produções com algum elemento de conexão nacional, há o risco de a própria desoneração tributária acabar por facilitá-la. Esse efeito paradoxal poderá se verificar com a perda de parte do interesse dos órgãos de fiscalização na matéria, pois, se o produto original deixou de colaborar com os comemorados recordes de arrecadação, talvez o esforço fiscal seja canalizado para operações mais rentáveis em termos arrecadatórios. A isso se soma o fato de que a estimada redução de até 25% dos preços dos CDs, DVDs e Blu-rays, caso confirmada, ainda manterá bastante distante a diferença de preço entre o produto pirata e o original.

Paira também sobre a novidade a crítica relativa à existência de produtos de essencialidade bem mais acentuada que CDs, DVDs e Blu-rays, cuja necessidade de desoneração é bem mais premente, porém ainda não atendida pelo Poder Público, como é o caso dos medicamentos.

2.13.5.1 Detalhamento do objeto da imunidade

Para melhor compreensão da alínea “e” do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, convém

desmembrá-la em tópicos. Assim, é vedado aos entes federados instituir **impostos** sobre:

– Fonogramas e videofonogramas musicais;

O art. 5.º, IX, da Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/1998) conceitua fonograma como "toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual". Assim, de maneira simplificada, pode-se considerar como "fonograma musical" o arquivo contendo música.

Apesar da inexistência de definição legal, podemos considerar como "videofonograma musical o arquivo contendo música e vídeo".

Em ambos os casos, para a caracterização do arquivo como fonograma ou videofonograma musical, *não se tem como relevante a sua apresentação em* suporte material (CD, DVD, *Blu-ray*, cassete, vinil) ou sua disponibilidade e circulação mediante transferência eletrônica de dados, como os comercializados pela App Store, Google Play e assemelhados).

– Produzidos no Brasil;

A exigência de produção no Brasil é de caráter absoluto, não comportando, nos termos constitucionais, qualquer flexibilização ou alternativa, diferentemente do que ocorre quanto à composição ou interpretação, conforme será visto a seguir. Em termos menos congestionados, para gozar da imunidade, o fonograma ou videofonograma deve ser necessariamente produzido no Brasil, sem qualquer exceção.

– Contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros;

Esta exigência descaracteriza o caráter puramente objetivo que a imunidade poderia ter. É que, para imunizar determinadas coisas (fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil), exigiram-se certas características das pessoas a elas vinculadas ("nacionalidade brasileira" para o intérprete ou para o autor). Assim, por possuir requisitos objetivos e subjetivos, a imunidade pode ser classificada como mista.

Para cumprir a exigência ora estudada (requisito subjetivo), basta que o compositor **ou** o intérprete seja brasileiro. Dessa forma, se produzidos no Brasil, seriam protegidos pela imunidade hipotéticos fonogramas contendo: a) o intérprete brasileiro Roberto Carlos cantando "New York, New York" (composta pelos norte-americanos John Kander e Fred Ebb) e b) o irlandês Bono Vox cantando "Amor de Chocolate" (composta pelo brasileiro Naldo). Em qualquer das situações, o elemento de conexão nacional estará presente, garantindo a aplicação da regra imunizante.

– Bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham;

Essa importante regra destina-se a evitar que se instaure, a respeito da imunidade da música nacional, discussão semelhante àquela existente quanto à imunidade dos livros, jornais e periódicos (cultural). Lá o insumo "papel destinado à impressão" é imunizado em virtude de disposição expressa, mas as mídias em

que são gravados em meio magnético ou óptico os livros eletrônicos têm sido indevidamente tratadas como insumos não imunizados, sendo grande a discussão sobre a imunidade do próprio livro gravado na mídia (ver tópico anterior).

No que concerne à imunidade da música nacional, a discussão não encontra eco, de forma que todos os suportes materiais (vinil, cassete, CD, DVD, Blu-ray) e arquivos digitais (vendidos por App Store, Google Play e similares) contendo fonogramas e videofonogramas imunes são também protegidos pela benesse constitucional.

– Salvo na replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

A ressalva final do dispositivo foi inserida na tentativa de arrefecer a insatisfação do Estado do Amazonas com o fato de que a imunidade aplicada nacionalmente retiraria a exclusividade do benefício existente na Zona Franca de Manaus. Realmente, as indústrias responsáveis pela replicação das mídias digitais somente mantêm suas sedes em Manaus, e não em locais mais próximos dos maiores centros consumidores, em virtude dos benefícios fiscais exclusivos da Zona Franca. A existência de beneficio de caráter nacional com extensão semelhante poderia, portanto, resultar em perda de postos de trabalho na Zona Franca.

Para minorar o problema, foi inserida no texto da nova alínea a ressalva ora estudada. Há de se registrar, contudo, que o Estado do Amazonas reclama que somente foi excluída da imunidade a replicação industrial, mas não a distribuição das mídias digitais, de forma que o Estado ainda corre sérios riscos de perda de postos de trabalho.

Perceba-se que a ressalva ora estudada não se aplica ao vinil, que não é mídia óptica, de forma que sua replicação industrial é abrangida pela imunidade. Sobre esse aspecto, relembramos que o Brasil sedia a única fábrica da América Latina que produz a mídia, a Polysom, em Belford Roxo/RJ.

2.13.5.2 Tributos abrangidos

Da mesma forma que comentado para as demais imunidades constantes do art. 150, VI, da Constituição Federal, deve-se atentar para o fato de que a imunidade musical somente se aplica a impostos, não impedindo a cobrança de contribuições como PIS, COFINS, CSLL etc. Além disso, por incidir sobre a renda dos agentes envolvidos com a produção, gravação, replicação, distribuição e venda dos fonogramas e videofonogramas, e não sobre estes arquivos, a incidência do **Imposto de Renda** não foi impedida pela nova regra.

De maneira semelhante, tendo em vista o entendimento do STF no sentido de que a imunidade cultural não impede a incidência do **ISS** sobre os serviços de composição gráfica voltada para a impressão de livros, jornais e periódicos (AgRg no AI 723.018), tem-se como bastante provável que a Corte entenda pela **incidência do imposto** sobre os serviços de contratação de estúdio, músico, mixagem, produção fonográfica e videofonográfica.

Por conseguinte, **somente estão abrangidos pela imunidade os impostos que incidiriam diretamente sobre os fonogramas e videofonogramas** se não fora o impeditivo constitucional. Nesta situação estão o **IPI** e o **ICMS**, que incidiriam na etapa de “prensagem” (salvo na replicação industrial

de mídias ópticas de leitura a laser), e o **ICMS**, que incidiria sobre a distribuição e a venda, seja da mídia física, seja dos arquivos disponibilizados *on-line*. Na hipótese de exportação, também a incidência do **imposto de exportação** estará impedida.

2.13.6 Demais imunidades previstas na CF/1988

Além das imunidades estudadas nos itens anteriores, a Constituição Federal prevê outras, conforme apontado no quadro a seguir:

Fundamento constitucional	Objeto/Pessoa/Operação imunizados	Tributos cuja incidência é impedida
Art. 5.º, XXXIV	- Obtenção de certidões, exercício do direito de petição	Taxas em geral
Art. 5.º, LXXIII	- Ação popular, salvo comprovada má-fé	Custas judiciais (consideradas taxas pelo STF)
Art. 5.º, LXXVI	- Registro civil de nascimento e certidão de óbito, para os reconhecidamente pobres	Emolumentos (considerados taxas pelo STF)
Art. 5.º, LXXVII	- *Habeas corpus*, *habeas data* e, na forma da lei, atos necessários ao exercício da cidadania	Custas judiciais e emolumentos (considerados taxas pelo STF)
Art. 149, § 2.º,I	- Receitas decorrentes de exportação	Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico
Art. 153, § 3.º, III	- Exportação de produtos industrializados	IPI
Art. 153, § 4.º, II	- Pequenas glebas rurais, definidas em lei, exploradas por proprietário que não possua outro imóvel	ITR
Art. 153, § 5.º c/c ADCT, art. 74, § 2.º	- Ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial	Tributos em geral, salvo CPMF e IOF
Art. 155, § 2.º, X	- Exportações de mercadorias e serviços; - Operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; - Prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita	ICMS

Art. 155, § 3.º	- Operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País	Impostos em geral, exceto II, IE e ICMS
Art. 156, § 2.º, I	- Transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; - Transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil	ITBI
Art. 184, § 5.º	- Operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária	Impostos em geral
Art. 195, II	- Rendimentos de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social	Contribuição previdenciária
Art. 195, § 7.º	- Entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei	Contribuições para financiamento da seguridade social
Art. 226, § 1.º	- Celebração do casamento civil	Taxas em geral
Art. 85 do ADCT	- Contas-correntes de depósito especialmente abertas e exclusivamente utilizadas para operações de: a) câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação de que trata o parágrafo único do art. 2.º da Lei 10.214, de 27 de março de 2001; b) companhias securitizadoras de que trata a Lei 9.514, de 20 de novembro de 1997; c) sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a aquisição de créditos oriundos de operações praticadas no mercado financeiro; - Contas-correntes de depósito, relativos a: a) operações de compra e venda de ações, realizadas em recintos ou sistemas de negociação de bolsas de valores e no mercado de balcão organizado; b) contratos referenciados em ações ou índices de ações, em suas diversas modalidades, negociados em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros; - Contas de investidores estrangeiros, relativos a entradas no País e a remessas para o exterior de recursos financeiros empregados, exclusivamente, em operações e contratos referidos nas letras "a" e "b" do item anterior.	CPMF

3

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA & LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – DIFERENÇAS

Em primeiro lugar, faz-se necessário diferenciar a **competência para legislar sobre direito tributário** da **competência tributária**.

Competência para legislar sobre direito tributário é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Trata-se de uma competência genérica para traçar regras sobre o exercício do poder de tributar.

Em contrapartida, **competência tributária** é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituam tributos.

Foi exercendo a **competência para legislar sobre direito tributário** que a União editou o Código Tributário Nacional, a lei de normas gerais sobre tal ramo de direito.

Mas foi exercendo a **competência tributária** que a mesma União instituiu, por meio de lei, o imposto de renda, o imposto territorial rural, o PIS e a COFINS, entre outros tributos.

3.1.1 Competência para legislar sobre Direito Tributário

Os constitucionalistas, ao estudarem as técnicas de repartição constitucional de competências legislativas, falam em repartição **horizontal** e repartição **vertical de competências**.

Para entender com precisão a diferença entre as técnicas, imagine-se uma prateleira de livros. Os livros estão colocados lado a lado (**horizontalmente** dispostos) e organizados por assunto.

O art. 22, I, da Magna Carta estabelece que compete privativamente à União legislar, entre outras matérias, sobre direito civil. Isto significa que o livro de direito civil constante da prateleira é integralmente escrito pela União, ressalvada a hipótese em que a própria União editar lei complementar autorizando os Estados e o Distrito Federal a "escreverem" algumas disposições específicas sobre a matéria (CF, art. 22, parágrafo único).

Já a competência para "escrever" o livro de direito tributário foi repartida pela Constituição Federal entre a União, os Estados e o Distrito Federal. Neste ponto, para evitar conflitos, optou-se por dividir a matéria em normas gerais, de observância obrigatória por todos os entes federados, e específicas, editadas regionalmente, segundo as peculiaridades locais (CF, art. 24, I e §§ 1.º a 4.º). Como se trata de uma divisão entre normas gerais, que podem ser vistas num patamar mais elevado de abstração e generalidade, e específicas, logo abaixo, devendo guardar consonância com as normas gerais, a doutrina optou por qualificar a técnica de repartição como **vertical**.

Assim, no que concerne à matéria tributária, compete à União editar normas gerais de observância obrigatória para todos os entes tributantes, restando aos Estados e ao Distrito Federal a competência suplementar.

Se a União não editar as normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena para atender as suas peculiaridades.

Um exemplo concreto pode ajudar a entender melhor a situação. Quando o CTN foi editado, a Constituição Federal então vigente (CF/1946) não previa a existência de um Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Consequentemente, o Código não trouxe as regras gerais sobre tal imposto, cuja previsão constitucional apenas surgiu com o advento da Emenda Constitucional 27/1985.

O problema é que o art. 146, III, *a*, da CF/1988 afirma caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos **impostos** discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Diante **da ausência de norma geral da União sobre IPVA, cada Estado exerceu a competência legislativa plena**, com base no art. 24, § 3.º, da atual CF.

Alguns autores defenderam a inconstitucionalidade de todas as leis estaduais instituidoras do IPVA (exercício de competência tributária) em face da ausência de normas gerais editada pela União (falta de exercício da competência para legislar sobre direito tributário).

O Supremo Tribunal Federal deu razão aos Estados, conforme se pode verificar do seguinte excerto, retirado do Acórdão proferido pela Corte no RE-AgR 191.703/SP:

> "2. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. 3. Competência legislativa plena da unidade da federação, à falta de normas gerais editadas pela União. Art. 24, § 3.º, da

> Constituição Federal. Precedentes” (STF, 2.ª T., RE-AgR 191.703/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 19.03.2001, *DJ* 12.04.2002, p. 63).

O entendimento tem sido frequentemente invocado nas provas de concursos públicos, conforme demonstra o seguinte item (**incorreto**), constante do exame para Procurador do Estado de São Paulo, realizado em 2009: “A competência legislativa dos Estados para instituir o IPVA depende da prévia edição de lei complementar, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal”.

Finalmente, como os Estados exerceram a competência legislativa plena em virtude da ausência de norma geral editada pela União, se a União vier a editar a lei de normas gerais sobre o IPVA, todas as normas estaduais estarão suspensas no que forem contrárias à lei federal (a terminologia é imprópria, pois sempre que uma lei não tiver exclusiva aplicação na esfera federal, deveria ser qualificada como “nacional”, e não “federal” – manter-se-á, todavia, a terminologia adotada na Constituição Federal de 1988).

Trata-se de mera suspensão e não de revogação. Seria, inclusive, absurdo falar em revogação de uma lei estadual ou distrital por uma lei federal, pois não existe hierarquia entre tais leis.

A diferença é importante, pois se posteriormente a lei federal for revogada, as leis estaduais imediatamente recuperam suas respectivas eficácias, não havendo que se falar em repristinação.

3.1.1.1 O Código Tributário Nacional como norma geral em matéria tributária – Teoria da recepção

Existem duas afirmativas frequentes que se revelam, mediante uma análise mais aprofundada, como clássicos enganos.

A primeira diz que o Código Tributário Nacional foi editado como lei ordinária e se transformou em lei complementar com a Constituição Federal de 1988.

O erro decorre de uma incorreta compreensão do fenômeno da recepção normativa.

Quando se edita uma nova Constituição, um novo Estado é criado. Mesmo se admitindo que geográfica, histórica e sociologicamente se trata do mesmo Estado, juridicamente – e este aspecto é o mais relevante para o presente estudo – trata-se de um novo Estado.

Um novo ordenamento jurídico é inaugurado, o que poderia levar à conclusão de que todas as normas anteriores estariam automaticamente revogadas. Todavia, essa conclusão geraria um verdadeiro caos. A título de exemplo, enquanto não editada a legislação infraconstitucional, nada seria crime e nenhum tributo existiria, pois a tipificação de condutas e situações como crimes ou fatos geradores de tributo depende de lei.

Para evitar tal caos, criou-se a **teoria da recepção**, segundo a qual as normas materialmente compatíveis com a nova Constituição seriam por esta recepcionadas, passando a ter o mesmo *status* da espécie legislativa exigida pela nova Carta para disciplinar a matéria.

Assim, recepcionada uma lei ordinária que trata de uma matéria cuja disciplina o novo ordenamento atribui à lei complementar, **a lei ordinária não deixa de ser ordinária, mas passa a ter *status* de lei complementar**, somente podendo ser revogada ou alterada por esta espécie normativa.

Assim, é correto afirmar que as normas gerais em matéria tributária constantes do CTN têm, hoje, *status* de lei complementar, só podendo ser alteradas por lei complementar. Mas é errado afirmar que o CTN **é** lei complementar.

A segunda afirmativa incorreta, porém comum, é a de que o CTN passou a ter *status* de lei complementar com o advento da Constituição Federal de 1988.

Para entender o equívoco da assertiva é necessária uma brevíssima análise da vida jurídica (vigência) do Código, da sua edição aos dias atuais.

O Código Tributário Nacional é a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que foi inicialmente designado de "Lei do Sistema Tributário Nacional".

A lei é ordinária e já na ementa afirma que institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

À época da edição, estava em vigor a Constituição Federal de 1946, que não previa a figura da lei complementar.

Alguns meses após a edição da Lei 5.172/1966, foi publicado o Ato Complementar 33, de 13 de março de 1967, que denominou a Lei de "Código Tributário Nacional".

Dois dias depois (15 de março de 1967) entrou em vigor a Constituição Federal de 1967, criando no direito brasileiro a figura da lei complementar, e prevendo, no art. 19, § 1.º, o seguinte:

> "Art. 19 (…)
>
> (…)
>
> § 1.º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário".

Por isso, o CTN tem força de lei complementar **desde 15 de março de 1967**, quando foi recepcionado pela Constituição Federal, que entrou em vigor naquela data.

A questão é fundamental, pois todas as normas gerais em matéria tributária editadas a partir de tal data devem ter como veículo normativo a lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade.

Só assim é possível entender o motivo por que os Tribunais brasileiros consideram inválidas as disposições constantes da Lei das Execuções Fiscais (Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980) que entrem em conflito com o CTN. Ora, se o CTN somente passasse a ter *status* de lei complementar com a atual Constituição Federal (que foi promulgada em 5 de outubro de 1988), poderia ter sido alterado pela LEF em 1980. A alteração só não foi possível, repise-se, porque à época da edição da LEF, o CTN já havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1967 como lei complementar, mantendo o mesmo *status* com o advento da Constituição Federal de 1988.

Nessa linha, o seguinte excerto, extraído do Acórdão proferido pelo STJ, nos autos do AGRGREsp 189.150/SP:

> "As hipóteses contidas nos artigos 2.º, § 3.º, e 8.º, § 2.º, da Lei 6.830/1980 não são passíveis de

suspender ou interromper o prazo prescricional, estando a sua aplicação sujeita aos limites impostos pelo art. 174, do Código Tributário Nacional, norma hierarquicamente superior” (STJ, 1.ª T., AgRg REsp 189.150, Rel. Min. Francisco Falcão, j.17.06.2003, *DJ* 08.09.2003, p. 220).

A matéria objeto de discussão no acórdão do STJ (prescrição) será discutida oportunamente. Por enquanto, perceba-se que o Tribunal não aceitou que a Lei Ordinária 6.830/1980 disciplinasse matéria reservada a Lei Complementar e constante do CTN, com tal *status* recebido.

Enfim, a maneira correta de se referir ao fenômeno ocorrido com o CTN é afirmar que foi editado como lei ordinária (Lei 5.172/1966), tendo sido recepcionado com força de lei complementar pela Constituição Federal de 1967, e mantido tal *status* com o advento da Constituição Federal de 1988, visto que, tanto esta quanto aquela Magna Carta reservavam à lei complementar a veiculação das normas gerais em matéria tributária, a regulação das limitações ao poder de tributar e as disposições sobre conflitos de competência.

3.1.1.2 A regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar

O art. 146, II, da CF/1988 também atribui à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

As limitações ao poder de tributar, por serem constitucionais, já estão, por óbvio, no próprio texto da Constituição Federal, de forma que não cabe à lei complementar inovar nesta seara, criando novas limitações. Cabe-lhe, tão somente, ser o veículo normativo utilizado para disciplinar as limitações que o legislador constituinte optou por submeter à regulação infraconstitucional.

Assim, a título de exemplo, o legislador constituinte imunizou (em relação aos impostos) o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Como a lei reclamada estará regulando uma imunidade (limitação constitucional ao poder de tributar), o STF entende que esta deverá ser necessariamente complementar (ADI 1.802-MC). Remete-se o leitor à explanação feita no item 2.13.4.3 do Capítulo 2.

A mesma linha de raciocínio se aplica à previsão do art. 195, § 7.º, da CF/1988, que afirma serem “isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Novamente, se trata de uma imunidade (impropriamente denominada de isenção), cuja regulamentação deve ser feita necessariamente por lei complementar.

3.1.1.3 As disposições sobre conflitos de competência

O art. 146, I, da CF também prevê que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

É importante ressaltar que a Constituição Federal, ao repartir, em seu próprio texto, as competências tributárias, impediu, no plano lógico, a existência de conflitos reais de competência. Estes, quando aparecem, são apenas aparentes, cabendo à lei complementar apenas estipular os critérios para a resolução do problema.

A título de exemplo, pode haver dúvida se a impressão de estampas em camisetas é um serviço (sujeito ao ISS) ou um procedimento de industrialização (sujeito ao IPI). A lei complementar que traz a lista de serviços do ISS resolve o problema (incluindo o fato como serviço).

O exemplo mais citado de aparente conflito de competência é o relativo ao IPTU e ao ITR. Ambos incidem sobre a propriedade de imóveis. Sendo estes urbanos, incide o IPTU; sendo rurais, o ITR.

É lógico que não incidirão os dois impostos, ao mesmo tempo, sobre o mesmo imóvel, mas poderia surgir conflito sobre o critério para definir se um imóvel é ou não urbano. Seria razoável, por exemplo, estipular que o importante é a utilização do imóvel. Assim, se um imóvel fosse utilizado exclusivamente para agricultura, mesmo que localizado em área considerada urbana, estaria sujeito ao ITR, enquanto um conjunto de imóveis exclusivamente residenciais, localizados em área rural, poderia ser tributado pelo IPTU.

Resolvendo a questão de maneira diferente, o CTN, no seu art. 32, definiu que o importante para que o imóvel esteja sujeito à incidência do IPTU é, exclusivamente, **estar localizado na área urbana do Município**, **sendo irrelevante, portanto, a destinação que lhe é dada**.

No § 1.º do mesmo dispositivo, indicou-se como zona urbana a definida em lei municipal. Ficou listado um conjunto de melhoramentos, dentre os quais o Município deve propiciar ao menos dois, para que seja possível definir determinada área como urbana.

O problema está resolvido. Se o imóvel está localizado em área urbana, nos termos disciplinados, está a União impedida de cobrar ITR. Caso o imóvel se encontre em área rural, o Município não pode cobrar IPTU. Em qualquer caso de controvérsia, o Poder Judiciário dispõe dos precisos parâmetros legais para definir a situação.

Há de se observar, contudo, que antes mesmo de o CTN entrar em vigor (o que se deu em 1.º de janeiro de 1967), as disposições do art. 15 do Decreto-lei 57/1966 alteraram profundamente a sistemática impeditiva de conflitos ora estudada. De acordo com a nova regra, **o imóvel destinado a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial se sujeita ao ITR**, **mesmo que situado na área urbana do Município** (REsp 492.869/PR).

Poderia gerar dúvida o fato de que o art. 12 da Lei 5.868/1972 afirmou expressamente revogar o citado art. 15 do DL 57/1966. No entanto, desde o advento da Constituição Federal de 1967, a regra cuja revogação se tentava, por dispor sobre conflito de competência em matéria tributária, possuía *status* de lei complementar. Consequentemente, o art. 12 da Lei Ordinária 5.868/1972 incidiu em inconstitucionalidade ao tentar invadir espaço reservado àquela espécie normativa. O entendimento é uníssono, tanto no STF (RE 140.773/SP), quanto no STJ (REsp 472.628/RS). Tendo em vista a decisão da Suprema Corte, o **Senado Federal**, usando da prerrogativa que lhe é concedida pelo art. 52, X, da CF/1988, **editou a Resolução 9/2005, suspendendo a execução da norma revogadora constante da Lei 5.868/1972, tornando inquestionável a vigência do art. 15 do Decreto Lei 57/1966**.

3.1.2 Competência tributária

Como é consabido, **a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para**

que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Assim, é correto definir competência tributária como o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituam tributos.

O exercício do poder atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica, sobre o exercício da competência tributária.

Nesse ponto, é relevante comentar uma novidade trazida pela Lei Complementar 101/1999 (Lei de Responsabilidade Fiscal), qual seja afirmar que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação (LRF, art. 11).

A previsão tem caráter principiológico, estando dentro do contexto do equilíbrio das contas públicas, maior objetivo da LRF. Todavia, a Lei foi além, proibindo a realização de transferências voluntárias para os entes federados que deixem de instituir os **impostos** de sua competência (art. 11, parágrafo único).

Trata-se de uma verdadeira **sanção institucional,** que parece caminhar em sentido contrário à lição de que o exercício da competência tributária é facultativo.

A regra, entretanto, decorre da lógica. Se um ente possui competência para criar um imposto e não o faz, a presunção é de que não precisa da respectiva receita. Se, posteriormente, procura os entes maiores em busca de repasse de recursos, a negativa é razoável.

O dispositivo deve ser interpretado com cuidado. O espírito da LRF não é o de exigir a criação do tributo a qualquer custo, mas tão somente o de estimular a criação dos tributos economicamente **viáveis**.

Imagine-se, a título de exemplo, um pequeno e pobre Município, cuja economia depende, quase que exclusivamente, dos recursos advindos das aposentadorias de parte de sua população. Admita-se a inexistência de empresas prestadoras de serviços, de forma a tornar inócua a criação de um imposto sobre serviços.

Estaria o Município obrigado a instituir formalmente o ISS e criar uma “máquina arrecadatória” para o mesmo?

A resposta deve ser negativa. Contrariaria o espírito da LRF obrigar à criação de um tributo cuja arrecadação seria menor que o custo decorrente da instituição e administração.

Em resumo, é requisito essencial da responsabilidade fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos **economicamente viáveis** da competência constitucional do ente da Federação.

Em provas de concursos públicos, todavia, deve-se seguir a literalidade da LRF, no sentido de que **todos** os tributos de competência do ente federado devem ser efetivamente instituídos e arrecadados.

No concurso para Procurador Consultivo do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, o CESPE propôs a seguinte assertiva: “Se determinado governante federal não instituiu o imposto sobre grandes fortunas, sua gestão deve ser classificada, sob a ótica da LRF, como irresponsável”.

A afirmativa é CORRETA, pois quem deixa de cumprir um “requisito essencial” para a **responsabilidade** na gestão fiscal, pode, por óbvio, ser considerado **irresponsável**.

Mesmo assim, em provas que não se referirem direta ou indiretamente à regra da LRF, deve-se

entender que a **facultatividade do exercício** é uma das características da competência tributária.

Outra importante característica da competência tributária é a **indelegabilidade**, conforme se extrai do art. 7.º do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

> "Art. 7.º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3.º do art. 18 da Constituição".

Assim, não pode o ente federado editar norma que atribua a outro ente a competência para criar tributo que lhe foi outorgado pela Constituição Federal.

A exceção prevista no texto do dispositivo legal transcrito não se refere a todos os aspectos da competência tributária, mas tão somente à **capacidade tributária ativa**, denominação dada pela doutrina à parcela meramente **administrativa** da competência tributária.

É fundamental entender a diferença entre os dois institutos. Em **sentido estrito**, **a competência tributária é política** e se refere à possibilidade de **editar lei** instituindo o tributo, definindo seus elementos essenciais (fatos geradores, contribuintes, alíquotas e bases de cálculo). **A capacidade ativa decorre da competência tributária**, mas possui natureza **administrativa**, referindo-se às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de **executar** leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Em **sentido amplo**, a competência seria a soma de quatro atribuições, quais sejam: **instituir**, **arrecadar**, **fiscalizar** e **executar** leis, serviços, atos ou decisões administrativas relativas ao tributo.

Utilizando-se a expressão competência tributária em **sentido amplo**, a **indelegabilidade** seria referente apenas à primeira atribuição, a de **instituir** o tributo; as demais funções **(arrecadar, fiscalizar** e **executar)** seriam **delegáveis**. Utilizando-se a expressão em **sentido estrito**, poder-se-ia afirmar que a **competência tributária (política) é indelegável**, seja expressa (CTN, art. 7.º), seja tacitamente (CTN, art. 8.º); já **a capacidade ativa (administrativa) é delegável** de uma pessoa jurídica de direito público a outra.

De qualquer forma, as questões de concursos públicos que afirmem ser a competência tributária **delegável** devem ser sempre consideradas **incorretas**, porque mesmo que a expressão (competência tributária) esteja sendo utilizada no seu sentido amplo, há de se recordar que a principal atribuição decorrente da competência (instituir o tributo) é sempre **indelegável**.

Pelo mesmo motivo, as bancas examinadoras têm considerado **corretas** questões que asseverem ser a competência tributária **indelegável**. Nesse caso, poderia haver dúvida do candidato, uma vez que, se adotada a expressão no seu sentido amplo, parcela da competência seria **delegável**. Percebe-se que há uma tendência de se adotar o sentido estrito da expressão, separando-se a competência tributária da capacidade ativa, mas considerando que esta é mera decorrência daquela. Não obstante, é necessário ao candidato atenção a eventuais enunciados em que se siga o sentido amplo da expressão, hipótese em que deve o candidato entender que a única parcela indelegável da competência tributária é o poder de editar

a lei instituidora do tributo.

Normalmente, competência tributária e capacidade ativa estão reunidas na pessoa que institui o tributo e pratica os atos necessários à sua administração. Todavia, conforme ressaltado, o ente detentor da competência pode delegar a capacidade ativa a outra pessoa de direito público, seja a um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município), seja a um ente administrativo (autarquia ou fundação). A título de exemplo, pode-se citar o longo tempo em que o INSS, autarquia federal, recebeu a delegação da capacidade ativa relativa a algumas das contribuições previdenciárias instituídas pela União, detentora da competência tributária.

Conforme previsão expressa do § 2.º do art. 7.º do CTN, a delegação pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido. A título de exemplo, pode-se citar a Lei 11.098/2005, que trouxe de volta para a União, por intermédio do Ministério da Previdência Social, a capacidade ativa para a cobrança das contribuições anteriormente delegadas ao INSS, autorizando a criação da Secretaria da Receita Previdenciária. Por oportuno, transcreve-se a ementa da citada lei:

> "Atribui ao Ministério da Previdência Social competências relativas à arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias, autoriza a criação da Secretaria da Receita Previdenciária no âmbito do referido Ministério; altera as Leis 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003; e dá outras providências".

Claramente demonstrando tratar-se de uma revogação de delegação, a Lei autorizou o Poder Executivo a transferir do INSS para o Ministério da Previdência Social os acervos técnico e patrimonial, as obrigações e direitos, seus contratos e convênios, bem como os processos e demais instrumentos em tramitação relacionados às competências e prerrogativas a que se referia a própria Lei (art. 8.º, VI).

Posteriormente, a Secretaria da Receita Previdenciária foi unificada com a Secretaria da Receita Federal.

3.1.3 A repartição da competência tributária

Como visto, competência tributária é o poder de instituir o tributo, por lei própria e com a necessária observância às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais editadas pela União.

O legislador constituinte optou por repartir a competência tributária de maneira distinta, em se tratando de tributos vinculados ou não vinculados.

Já foi analisado no item 1.5.4 que são vinculados os tributos cujo fato gerador é definido com base em uma atividade estatal específica voltada para contribuintes determinados, sendo não vinculados aqueles que têm por fato gerador uma situação independente de qualquer atuação estatal.

Nos tributos vinculados, a regra foi atribuir a competência ao ente que realizar a atividade com base na qual o fato gerador é definido, o que dá os contornos da definição de competência comum, como estudado adiante. Nos tributos não vinculados, a ausência de atividade estatal na definição do fato gerador importou a necessidade de a Constituição escolher o ente a quem seria deferida a competência, o

que traz as linhas básicas da competência privativa, analisada a seguir.

3.1.3.1 A competência tributária privativa

Os impostos, tributos não vinculados por definição (CTN, art. 16), tiveram sua competência para instituição deferida pela Constituição Federal de maneira privativa.

Caso se seguisse, com precisão, a lição dos constitucionalistas que afirmam que as competências **privativas** são passíveis de delegação, ao contrário das **exclusivas**, a competência tributária seria, a rigor, sempre exclusiva, em face da indelegabilidade já estudada no item 3.1.2.

No entanto, seguindo a terminologia consagrada em direito, as competências tributárias constitucionalmente deferidas a ente determinado serão denominadas **privativas**.

Assim, nos termos do art. 153 da CF/1988, compete privativamente à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;
II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III – renda e proventos de qualquer natureza;
IV – produtos industrializados;
V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI – propriedade territorial rural;
VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os Estados e o Distrito Federal possuem competências privativas para instituir impostos sobre (CF, art. 155):

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III – propriedade de veículos automotores.

No art. 156, prevê-se a competência para os Municípios e o Distrito Federal instituírem impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;
II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

No que concerne aos **Estados**, **Distrito Federal** e **Municípios**, as listas são **absolutamente exaustivas**, pois, ressalvada a possibilidade de Emenda à Constituição, **em nenhuma hipótese tais entes poderão instituir quaisquer impostos, ressalvados os que lhe foram expressamente deferidos**.

A lista dos impostos federais não é, contudo, absolutamente exaustiva, uma vez que, conforme explicado no Capítulo 1, item 1.4.2, a União possui **competência residual** para instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF (art. 154, I), bem como **competência extraordinária** para criar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (CF, art. 154, II).

Por fim, também podem ser denominadas de **privativas** as já analisadas competências para instituir: **Empréstimos Compulsórios** (privativa da União – CF/1988, art. 148); **Contribuições Especiais** (privativa da União – CF, art. 149), ressalvada a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituírem a cobrança da **contribuição previdenciária dos seus servidores** (privativa em cada esfera – CF, art. 149, § 1.º); e **Contribuição de Iluminação Pública** (privativa dos Municípios e do Distrito Federal – CF, art. 149-A).

3.1.3.2 A competência tributária comum

Os fatos geradores dos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) são atividades do Estado. Justamente por isso, não foi necessário estipular na Constituição Federal quem seria competente para instituir cada taxa ou cada contribuição de melhoria. **O ente que prestar o serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia cobra a respectiva taxa**; **aquele responsável pela realização de obra pública da qual decorra valorização de imóvel pertencente a particular tem competência para instituir a contribuição de melhoria decorrente**.

Em virtude de a competência não ser privativamente deferida a ente estatal específico, é corriqueiro em sede doutrinária denominar a atribuição para instituir taxas e contribuições de melhoria de "competência tributária **comum** ".

Não se pode afirmar, contudo, que todos os entes podem cobrar quaisquer taxas e contribuições de melhoria, pois a Constituição Federal também reparte competências administrativas entre os mesmos, de forma a tornar correto afirmar que o ente a quem foi deferida a competência para prestar determinado serviço é competente para criar a respectiva taxa e se, na sua atuação administrativa em determinada área, acaba por ser responsável pela realização de determinadas obras, é também competente para a instituição da respectiva contribuição de melhoria.

Alguns doutrinadores, com base no raciocínio acima adotado, afirmam que o fato de os Estados-membros deterem a denominada competência residual na divisão constitucional de competências administrativas (o que a Constituição Federal não atribuiu expressamente aos Municípios ou à União insere-se na competência estadual) atribui a estes a **competência residual para a instituição de taxas e contribuições de melhoria**.

Na esteira deste raciocínio, não obstante algumas celeumas doutrinárias, pode-se afirmar que a

competência residual para criar impostos é da União, mas a competência residual para criar taxas e contribuições de melhoria é dos Estados-membros (e do Distrito Federal, por conta da competência cumulativa adiante analisada).

Conforme ressaltado quando do estudo das taxas, o entendimento, apesar de controverso, já foi adotado pela ESAF no concurso para Fiscal de Tributos Estaduais do Pará, realizado em 2002, em que foi considerada correta (após completarem-se as lacunas) a seguinte assertiva: "A Constituição Federal atribui a denominada competência residual ou remanescente, quanto aos impostos à União e, no que se refere às taxas e às contribuições de melhoria aos Estados-membros".

3.1.3.3 Competência tributária cumulativa

A competência doutrinariamente tratada por **cumulativa** é prevista no art. 147 da CF/1988, nos seguintes termos:

> "Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais".

A regra decorre das peculiaridades dos Territórios e do Distrito Federal como se passa a analisar.

O art. 32 da CF veda a divisão do Distrito Federal em Municípios, de forma que este ente político acumula as competências tributárias dos Estados e dos Municípios.

O Distrito Federal tem, portanto, competência para instituir seis impostos: os três estaduais (CF, art. 155) e os três municipais (CF, art. 156).

Também é do Distrito Federal a competência para instituir as taxas e contribuições de melhoria de competência dos Estados e Municípios, a contribuição previdenciária dos seus servidores e a contribuição de iluminação pública.

A regra é semelhante nos Territórios Federais, hoje inexistentes, mas de criação possível conforme previsto no art. 18, § 2.º, da CF/1988.

Como os Territórios não são entes políticos, não tendo *status* de membros da Federação, os impostos estaduais que lhe caberiam fazem parte da competência da União, assim como os impostos municipais, caso o Território não seja dividido em Municípios. Se o for, os impostos municipais caberão a cada Município.

Novamente vale a mesma observação: os demais tributos estaduais (e municipais, em caso de não divisão do território em Municípios) também serão de competência da União.

Apesar de a Constituição atribuir competência tributária para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituam seus próprios tributos, o exercício de tal competência não pode ser considerado inteiramente livre, pois, além da sujeição aos limites constitucionalmente estabelecidos, os entes menores ainda devem observância às normas gerais editadas pela União, na via da lei complementar.

A limitação existe na instituição de qualquer espécie tributária, mas quando se trata da instituição de impostos, as restrições são ainda mais acentuadas, pois **é a norma geral federal que estabelece os**

fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, de forma que a liberdade legislativa conferida aos entes só é ampla no que concerne à estipulação das **alíquotas**, ainda assim devendo fazê-lo de maneira a não agredir o princípio constitucional da vedação ao confisco (CF, art. 150, IV).

3.1.3.4 Bitributação e bis in idem

Como será detalhado no Capítulo 5, é conhecimento basilar de direito tributário que, com a verificação no mundo dos fatos da hipótese designada em lei como "fato gerador" do tributo, nasce a obrigação tributária correspondente. O natural é que a cada fato gerador nasça apenas uma obrigação tributária, de forma que as manifestações de riquezas ou as atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias.

Nos casos em que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, aparecem no mundo os fenômenos do ***bis in idem*** ou da **bitributação**.

Inicialmente, duas questões puramente terminológicas devem ser esclarecidas.

Em primeiro lugar, na referência a "*bis in idem* **ou** bitributação", o vocábulo "ou" não quer aproximar os conceitos, mas sim, de forma disjuntiva, demonstrar que os institutos são excludentes, dadas as notórias diferenças explanadas a seguir.

Em segundo lugar, apesar de a terminologia adotada aparentar se referir apenas aos casos de dupla incidência ***(bis in idem ou bitributação)***, toda a teoria em torno dos institutos é aplicável a quaisquer casos de múltiplas incidências (mais de uma, não importando o número).

Já estando claro que os institutos se aproximam por decorrerem da definição legal da mesma situação como fato gerador de diversas exações, passa-se à análise das diferenças entre o *bis in idem* e a bitributação.

3.1.3.4.1 *Bis in idem*

Ocorre o ***bis in idem*** (duas vezes sobre a mesma coisa) quando o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador.

Apesar de não se coadunar com o princípio da praticabilidade que deve nortear todo sistema tributário, **não** há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao *bis in idem*. Assim, a União está autorizada a criar contribuição social para financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento (CF, art. 195, I, *b*). No exercício de tal competência, a União Federal instituiu não somente uma, mas duas contribuições (COFINS e PIS), num cristalino exemplo de *bis in idem*. Registre-se que, para parte da doutrina, não obstante a diferença das espécies tributárias, também pode ser considerada *bis in idem* a tributação do lucro de uma empresa pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ – e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Apesar da inexistência de vedação genérica ao *bis in idem*, há de se recordar que o dispositivo constitucional que atribui à União Federal a chamada competência residual (CF, art. 154, I) exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculos diferentes dos discriminados na Constituição. A regra restringe a possibilidade de ***bis in idem***, porque impede a União de usar a

competência para “clonar” um imposto que já se encontra na sua competência. Registre-se a existência de regra semelhante no que concerne à criação de novas contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4.º, que remete ao mesmo art. 154, I, ambos da CF/1988).

3.1.3.4.2 Bitributação

Ocorre a **bitributação** quando **entes tributantes diversos** exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do **mesmo fato gerador**.

Em face de a Constituição Federal estipular uma rígida repartição de competência tributária, a **bitributação** está, como regra, **proibida** no Brasil e os casos concretos verificados normalmente configuram **conflitos aparentes de competência**, devendo, portanto, ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais.

A título de exemplo, pode-se citar a interminável controvérsia sobre o Município competente para a cobrança do ISS, se o do local do estabelecimento prestador (conforme prevê a Lei Complementar 116/2003) ou o da prestação do serviço (conforme tem decidido o STJ). Na prática, vários Municípios simplesmente não se submeteram ao regramento da LC 116/2003 e, nas suas leis institutivas do ISS, consideraram-se competentes para a cobrança do tributo quando o serviço é prestado em seus territórios, o que tem gerado seríssimos conflitos a serem resolvidos pelo Judiciário. Imagine-se um caso concreto em que o estabelecimento prestador de serviços esteja situado no Município de Lauro de Freitas – BA, mas a efetiva prestação do serviço ocorra no Município de Salvador – BA, de forma que ambos se considerem competentes para a cobrança do ISS (Lauro de Freitas com base na LC 116/2003 e Salvador com base em lei própria, seguindo o que tem decidido o STJ). Nessa situação, tem-se um conflito aparente de competência, gerando uma **ilegítima bitributação**, que deve ser afastada pelo Judiciário.

Às vezes, o conflito decorre da dúvida relativa ao tributo incidente sobre certo fato. Como exemplos, podem ser imaginadas discussões referentes à localização de determinado imóvel na área urbana ou rural do Município (IPTU ou ITR) ou acerca do tributo a ser cobrado na comercialização de *softwares* (ICMS ou ISS).

Nos casos citados, o conflito é sempre **aparente** e a **bitributação** sempre **ilegítima**, uma vez que somente um ente é competente para a cobrança do tributo, dependendo a solução apenas da interpretação que o Judiciário considerar mais adequada às normas que regem o caso concreto.

Existem, contudo, duas situações em que a **bitributação** é **legítima**.

A primeira decorre da possibilidade de que a União institua, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, **compreendidos ou não em sua competência tributária** (CF/1988, art. 154, II). Perceba-se que, na hipótese aventada, a União poderia tanto instituir um novo IR (tributo já compreendido em sua competência ordinária) quanto um novo ICMS (tributo compreendido na competência estadual). No primeiro caso, haveria ***bis in idem*** (o mesmo ente – União – cobrando mais de uma exação – IR ordinário e IR extraordinário de guerra – com base no mesmo fato gerador); no segundo, **bitributação** (dois entes – União e Estado – cobrando dois tributos – ICMS ordinário e ICMS extraordinário de guerra – sobre o mesmo fato gerador).

Registre-se que, ao contrário do que alguns apressadamente afirmam, a hipótese não traz uma invasão de competência alheia pela União Federal, mas sim um caso em que a União, extraordinária e temporariamente, passa a deter competência para tributar manifestações de riqueza já tributadas por outros entes. Apesar do entendimento, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento do cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, realizado em 2006, considerou **correta** a seguinte afirmativa: "A Constituição Federal atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios competências tributárias privativas, vedando que um ente político invada a competência do outro, exceto, em relação à União que, na iminência ou no caso de guerra externa, poderia instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária". Percebe-se que, na leitura da banca, a hipótese aventada poderia ser considerada uma verdadeira "invasão de competência". Em 2012, a mesma FCC evoluiu bastante no seu entendimento e passou a abordar a situação de maneira absolutamente precisa. A elogiável mudança ocorreu no concurso para provimento de cargos de Analista Judiciário do TRF da 5.ª Região, em que a banca formulou questão com o seguinte enunciado: Admite-se constitucionalmente a bitributação e o *bis in idem* na seguinte hipótese: (…). Como resposta oficial, foi apontada a criação de "imposto extraordinário, pela União, na iminência ou no caso de guerra externa".

A segunda situação em que pode haver **legítima bitributação** ocorre nos casos envolvendo Estados-nações diversos, principalmente no que concerne à **tributação da renda**. A título de exemplo, quando um residente no Brasil recebe rendimentos de trabalho realizado no Uruguai, os dois Estados podem cobrar imposto sobre a renda, sendo a **bitributação legítima**. A única maneira de evitar a dupla incidência é a celebração de tratado internacional, o que não ocorre nos casos envolvendo Brasil e Uruguai (a lista dos Estados com os quais o Brasil mantém tratados internacionais para evitar a bitributação da renda encontra-se no *site* da Receita Federal do Brasil na *internet* <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>).

É importante registrar que não obstante as diferenças formais, bitributação e *bis in idem* bastante se assemelham, o que leva alguns autores a usar a expressão "**bitributação jurídica** " para se referir ao que aqui foi denominado simplesmente de **bitributação** e "bitributação econômica" para tratar do que se denominou ***bis in idem***. O raciocínio é que, mesmo nos casos em que a fraseologia jurídica não qualifica como bitributação, economicamente há a dupla oneração tributária, o que justifica a aproximação terminológica.

Por fim, registre-se que alguns autores consideram que todos os casos em que dois tributos possuem a mesma base de cálculo ou fato gerador caracterizam necessariamente bitributação ou *bis in idem*. A situação é muito comum no que concerne às contribuições criadas pela União, como a incidente sobre o lucro líquido (CSLL), cuja base de cálculo e fato gerador são muito semelhantes aos do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ). Também já ocorreram situações semelhantes quando da criação de empréstimos compulsórios, como o incidente sobre a comercialização de combustíveis (cujos fatos geradores e bases de cálculo eram praticamente idênticos aos do atual ICMS sobre combustíveis). Não obstante, nesta obra, seguiu-se o raciocínio segundo o qual somente podem ser qualificados como bitributação ou *bis in idem* em sentido jurídico os casos em que **o segundo tributo incidente sobre**

determinada riqueza é exatamente da mesma espécie do primeiro (um **segundo** imposto sobre a renda, por exemplo). Dada a adoção pelo STF da teoria que reconhece o destino da arrecadação como relevante na definição da natureza jurídica das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios (ver item 1.4.1, no Capítulo 1 desta obra), há de se concluir, como também o fez a Suprema Corte brasileira, que "o uso compartilhado de base de cálculo própria de imposto pelas contribuições não se revelaria bitributação" (ADI-2556/DF, julgada em 13.06.2012). Obviamente, esposada tal tese, a mesma conclusão deve ser aplicada para o citado caso dos empréstimos compulsórios.

Em face do exposto, a diferenciação entre os institutos pode ser esquematizada da seguinte forma:

3.2 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional, em seu art. 96, afirma que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Todavia, tal enumeração de normas que compõem a "legislação tributária" não é exaustiva, conforme demonstra o próprio CTN, em seu art. 2.º, ao asseverar que o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional 18, de 1.º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e leis estaduais, e em leis municipais.

A referência à EC 18/1965 deve hoje ser interpretada como uma referência à atual Constituição Federal. Todavia, o ponto mais importante a ser ressaltado é que, seguindo a linha de raciocínio adotada pelo legislador do Código Tributário Nacional, **todo ato normativo que verse sobre matéria tributária integra a denominada "legislação tributária"**.

Neste ponto, é importante entender o exato significado da expressão "ato normativo".

Numa sociedade politicamente organizada (Estado), existem regras de conduta de observância

obrigatória pelas pessoas às quais tais regras sejam destinadas.

Assim, a título de exemplo, a legislação do imposto de importação impõe à pessoa que promover a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (território nacional) a obrigação de pagar o respectivo imposto, ressalvadas as exceções legais (isenção, não incidência, alíquota zero). Tal regra é geral, pois atinge a totalidade das pessoas que, no mundo concreto, se puserem na situação abstratamente prevista na lei. Dessa forma, por não ter destinatário específico, a doutrina diz que esta regra é dotada de **generalidade**. Na mesma linha, por não dispor sobre situações concretamente verificadas no mundo dos fatos, mas apenas sobre hipóteses (alguém importar uma mercadoria), a regra é dotada de **abstração**.

São estas duas características (**generalidade e abstração**) que diferenciam um ato normativo das demais regras de conduta impositivas existentes em direito.

Um segundo exemplo, trazendo um caso em que os requisitos de generalidade e abstração não se fazem presentes, pode ser útil para estabelecer, com precisão, o "divisor de águas".

Suponha-se que uma equipe de fiscalização da Receita Federal do Brasil tenha auditado determinado contribuinte e, verificando que este não recolheu o "imposto de renda" relativo ao ano-calendário de 2005, exercício de 2006, vencido no dia 28 de abril de 2006, procedeu à devida autuação, cobrando-lhe o imposto acrescido de multa no valor de 75% do imposto não recolhido e fixando um prazo de 30 dias para pagamento ou impugnação.

Nesta situação, tem-se uma obrigação (pagar ou impugnar dentro de 30 dias) estipulada por uma regra de conduta destinada especificamente a uma pessoa (o contribuinte fiscalizado), sendo, portanto uma regra **individual, desprovida de generalidade**.

Na mesma linha, a regra foi estipulada em face de um caso concreto, ocorrido no mundo dos fatos (o contribuinte não cumpriu suas obrigações legais) e não de uma situação abstrata. Assim, a regra é **concreta, desprovida de abstração**.

A primeira regra, estipulando a obrigação geral das pessoas que promovem a importação de mercadorias estrangeiras, é um "ato normativo" que integra a legislação tributária. Já o segundo preceito, estipulando que determinado contribuinte, que não adimpliu suas obrigações, promova o pagamento do tributo com o acréscimo da respectiva multa ou ofereça impugnação, não é ato normativo e não integra a "legislação tributária".

Assim, numa definição mais ampla, a "legislação tributária" compreende todas as normas gerais e abstratas integrantes do ordenamento jurídico nacional que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Na esteira dessa definição, integram a "legislação tributária" desde a Constituição Federal até os mais subalternos dos atos normativos, como, por exemplo, uma ordem de serviço expedida por um Delegado da Receita Federal trazendo as regras a serem seguidas pelos contribuintes para o atendimento nos "Centros de Atendimento" de sua circunscrição.

Esclarecida a abrangência da expressão "legislação tributária", passa-se à análise dos atos normativos por ela abrangidos, nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional.

3.2.1 As leis

Por questões didáticas, serão incluídos nesta rubrica os atos normativos com "força de lei" (medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções do Senado Federal) e excluídos aqueles que, apesar de possuir "força de lei", foram enumerados expressamente pelo CTN (tratados internacionais).

Neste contexto, **possuir força de lei significa ter aptidão para inovar no ordenamento jurídico, criando novos direitos e obrigações**. Recorde-se que a Constituição Federal, enunciando o princípio da legalidade, afirma que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5.º, II).

3.2.1.1 A lei em sentido estrito

Especificamente em relação à matéria tributária, a Constituição Federal veda que União, Estados, Distrito Federal e Municípios exijam ou aumentem tributos sem lei que o estabeleça (art. 150, I).

Aqui, como já ressaltado, o legislador constituinte trilhou os caminhos da democracia representativa aplicada à matéria tributária. O entendimento é que, ao menos em teoria, no parlamento se encontram os legítimos representantes do povo. Por isso, a criação do tributo por meio de lei significaria uma autorização popular para a instituição da exação, de forma que o povo só seria obrigado a pagar os tributos que aceitou pagar.

A afirmação parece teórica em excesso, visto que o povo brasileiro parece não se sentir representado pelo parlamento que elege. Não obstante, o CESPE já chegou a cobrar o raciocínio em prova, conforme demonstra o item abaixo (**certo**), extraído da longínqua prova para Procurador do INSS, realizada em 1997: "No vigente regime político brasileiro, é correto afirmar, ao menos do ponto de vista teórico, que os cidadãos suportam tão somente os tributos que aceitaram pagar".

A banca deu pistas de que iria cobrar algo não obrigatoriamente condizente com a realidade prática, quando intercalou a oração "ao menos do ponto de vista teórico". Isso é muito comum em provas de concurso público, exigindo do candidato uma atenção especial.

Criar tributo, de uma maneira simplificada, significa definir na lei seus fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes. Por conseguinte, todos esses elementos se encontram na abrangência do princípio da legalidade tributária.

Todavia, a literalidade do texto constitucional (art. 150, I) exige menos do que sua essência impõe, conforme se analisou no Capítulo 2, itens 2.5.1 e 2.5.2. Lá, após análise à luz do **princípio geral da legalidade (CF, art. 5.º, II),** do **paralelismo das formas e da indisponibilidade do patrimônio público**, chegou-se à conclusão de estarem sujeitas à legalidade ou, de maneira mais estrita, à reserva legal:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II – a majoração de tributos, ou sua redução;
III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo;
IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou

para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Também se concluiu que **não** estão sujeitas ao princípio da legalidade, podendo ser disciplinadas por meio de ato infralegal (Decreto Presidencial, por exemplo), a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (expressamente ressalvada pelo § 2.º do art. 97) do CTN, e a fixação do prazo para recolhimento (jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – RE 172.394/SP e RE 195.218/MG).

Em provas de concurso, a matéria tem sido exaustivamente cobrada, conforme demonstram as seguintes questões, diferentes nas bancas e na redação, mas ambas **erradas,** em face dos motivos aduzidos: (CESPE/AGU/2004) – “O prazo para o recolhimento do tributo, por se tratar de elemento que tem repercussão na definição do montante a ser recolhido, deve ser definido em lei, não podendo ser estabelecido tão somente em regulamento”; (ESAF/AUDITOR/MG/2005) – “Decreto que reduz o prazo de recolhimento de imposto é inconstitucional, porque o prazo integra as exigências do princípio da legalidade”.

3.2.1.2 As medidas provisórias

As condições e requisitos para o uso da medida provisória em matéria tributária foram objeto de estudo no Capítulo 2, item 2.5.4, tópico para o qual se remete o leitor.

3.2.1.3 As leis delegadas

A possibilidade de utilização de Lei Delegada em matéria tributária, bem como seus requisitos e condições, foram criteriosamente estudados no Capítulo 2, item 2.5.3, tópico para o qual se remete o leitor.

3.2.1.4 As resoluções do Senado Federal

As resoluções são editadas pelo Congresso Nacional ou pelas respectivas Casas (Câmara ou Senado) no uso de suas competências exclusivas e privativas (CF, arts. 49, 50 e 52). Não se sujeitam à deliberação executiva (sanção ou veto), o que leva parte da doutrina a denominá-las, ao lado dos decretos legislativos, de “**leis sem sanção** ”.

Em matéria tributária, as resoluções mais importantes são as elaboradas pelo Senado Federal. Como Casa de representação dos Estados-membros, o Senado certamente é o melhor foro para se discutirem assuntos em que os interesses destes entes políticos estejam em jogo.

Assim, o estabelecimento de alíquotas máximas, mínimas ou interestaduais de alguns tributos estaduais ficou a cargo do Senado Federal, atribuição que o torna um órgão fundamental na tentativa de evitar ou, ao menos, minorar os efeitos das guerras fiscais que se podem tornar típicas num Estado federativo.

Seguindo tal doutrina, no concurso para juiz federal substituto da 5.ª região, realizado pelo

CESPE/2004, foi proposta a seguinte assertiva (gabarito: CERTO): “Para evitar a chamada guerra fiscal entre os estados em relação ao IPVA, visto que cada unidade da Federação pode estabelecer alíquotas mais atrativas para os veículos nela licenciados, a Constituição Federal estabeleceu que cabe ao Senado a definição de alíquota mínima de abrangência nacional”.

Assim, é extremamente importante conhecer os casos em que o Senado Federal tem competência para tratar, mediante resolução, de matéria tributária de interesse dos estados e do Distrito Federal. São eles:

1) No que concerne ao **IPVA** (CF, art. 155, § 6.º, I), o Senado fixará (**obrigatoriamente**) as alíquotas **mínimas**.
2) Quanto ao **ITCMD**, o Senado fixará (**obrigatoriamente**) suas alíquotas **máximas** (CF, art. 155, § 1.º, IV):
3) No tocante ao **ICMS**, o Senado detém três competências distintas:

a) Estabelecer, com iniciativa do **Presidente da República *ou*** de **um terço dos Senadores** e aprovação da maioria absoluta deles, as alíquotas aplicáveis às **operações interestaduais** e **de exportação** (CF, art. 155, § 2.º, IV). O exercício desta competência senatorial é **obrigatório** (a CF afirma que o SF **“estabelecerá”** tais alíquotas).

   Com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, a imunidade das exportações ao ICMS (CF, art. 155 § 2.º, X, *a*), que antes abrangia apenas os **produtos industrializados**, excluídos os semielaborados, definidos em lei complementar, passou a abranger todas as **mercadorias**.

   Assim, salvo se, num malabarismo interpretativo, admitir-se que o legislador constituinte derivado quis manter a possibilidade de tributação das exportações de bens (coisas com valor econômico) que não se enquadrem no conceito de mercadorias (bens disponibilizados para negociação no mercado), há de se concluir que não mais faz sentido a atribuição do Senado de fixar as alíquotas de exportação, dada a impossibilidade constitucional de incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior. É mais uma das várias falhas da EC 42/2003.

   Todavia, como o citado art. 155, § 2.º, IV, não foi expressamente alterado, as bancas de concurso público continuam considerando a atribuição senatorial existente, conforme demonstra o item abaixo, também cobrado na prova para juiz federal substituto da 5.ª região, realizado pelo CESPE/2004 (Edital de 16.06.2004 – **posterior à EC 42/2003**): “As alíquotas de ICMS aplicáveis às exportações são definidas por resolução do Senado Federal” (Gabarito definitivo: CERTO).

b) Estabelecer, com iniciativa de **um terço dos Senadores** e aprovação da maioria absoluta deles, as alíquotas **mínimas** aplicáveis às operações internas (CF, art. 155, § 2.º, V, *a*). O exercício da competência senatorial, nesse caso, é **facultativo**.
c) Estabelecer, com iniciativa da maioria **absoluta dos Senadores** e aprovação de dois terços deles, as alíquotas **máximas** aplicáveis às operações internas (CF, art. 155, § 2.º, V, *b*). O exercício da competência senatorial, também nesse caso, é **facultativo**.

No que concerne ao **ICMS**, portanto, a competência do Senado Federal pode ser assim resumida:

Alíquotas Internas dos Estados Membros (fixação facultativa):

	Iniciativa	Aprovação
Alíquota mínima	1/3	Maioria absoluta
Alíquota máxima	Maioria absoluta	2/3

Alíquotas Interestaduais e de Exportação* (fixação obrigatória)

	Iniciativa	Aprovação
Alíquotas	Presidente ou 1/3 do Senado	Maioria absoluta

* Quanto às alíquotas aplicáveis à exportação, ver comentários acima sustentando a revogação tácita do fundamento constitucional.

3.2.1.5 Os decretos legislativos

Os decretos legislativos são editados pelo Congresso Nacional, no uso de sua **competência exclusiva**, não se sujeitando, à semelhança das resoluções, à deliberação executiva (sanção ou veto).

Especificamente em matéria tributária, os decretos legislativos mais importantes são aqueles que aprovam os tratados internacionais firmados pelo Presidente da República, seguindo o procedimento a ser detalhado mais adiante.

3.2.1.6 Os decretos-leis

A figura do decreto-lei não foi prevista pela Constituição Federal de 1988, em virtude de ter sido substituída pelas medidas provisórias. Todavia, é importante ressaltar que, em virtude da teoria da recepção, ainda existem vários decretos-leis em vigor no Brasil, alguns versando sobre matéria tributária.

A título de exemplo, podem-se citar o Decreto-lei 37/1966, que, ainda hoje, disciplina importantes aspectos relativos ao Imposto de Importação, e o Decreto-lei 288/1967, que regula a Zona Franca de Manaus e seu regime atípico de tributação.

3.2.2 Tratados e convenções internacionais

"Tratado internacional" e "convenção internacional" são expressões sinônimas, ambas significando um **acordo bilateral ou multilateral de vontades manifestadas por Estados soberanos ou organismos internacionais, regularmente representados por órgãos competentes, destinando-se a produzir efeitos jurídicos**.

No Brasil, o inciso VIII do art. 84 da CF atribui privativamente ao Presidente da República a competência para firmar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

A aprovação parlamentar (CF, art. 49, I), é manifestada por meio de **decreto legislativo**, fase imprescindível para que o ato produza efeitos no território nacional.

O Supremo Tribunal Federal entende que, **enquanto não completo todo o procedimento constitucional para a incorporação do tratado ao direito interno, não haverá qualquer produção doméstica de efeitos do ato firmado pelo Presidente da República**.

Nos autos da Carta Rogatória 8.279-4 (AgRg), o STF, de maneira extremamente didática, resumiu as fases necessárias e suficientes para o efeito de ulterior execução, no plano interno, das regras contidas no tratado **já firmado pelo Chefe de Estado**. São elas:

1. **aprovação pelo Congresso Nacional**, mediante **decreto legislativo**;
2. **ratificação pelo Presidente da República**, mediante **depósito do respectivo instrumento**;
3. **promulgação pelo Presidente da República**, mediante **decreto presidencial**, em ordem a viabilizar a produção dos seguintes efeitos básicos, essenciais à sua vigência interna: a) publicação oficial do texto do tratado, e b) executoriedade do ato de direito internacional público, que passa, então – e somente então – a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno (STF, CR/8.729, Rel. Min. Presidente, *DJ* 26.05.1999).

Nessa linha, a ESAF, na prova de direito tributário do concurso para AFRF, realizado em 2002 (primeiro certame) propôs a seguinte questão (**alternativa correta “d”**): “O Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996, se obedeceu aos comandos constitucionais, foi aprovado por:

a) lei ordinária
b) lei complementar
c) lei delegada
d) decreto legislativo
e) resolução do Senado Federal”

3.2.2.1 O art. 98 do CTN

O Código Tributário Nacional, em seu art. 98, afirma que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A redação abre margem para um conjunto de discussões. As mais relevantes, com as respectivas conclusões, são analisadas a seguir.

3.2.2.1.1 O impacto do tratado internacional sobre o direito interno

Após o advento da Emenda Constitucional 45/2004, a Constituição Federal passou a prever que **os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão**

equivalentes às emendas constitucionais (CF, art. 5.º, § 3.º).

Como os tratados internacionais sobre matéria tributária normalmente trazem acordos visando a **evitar a bitributação internacional** e a **estatuir regras de cooperação internacional para evitar a evasão fiscal**, dificilmente será possível enquadrar um tratado que verse sobre matéria tributária na nova regra, aplicável exclusivamente para tratados que versem sobre direitos humanos. Justamente por isso, a análise dos tratados e convenções que versem sobre matéria estritamente tributária deve ser feita considerando a inaplicabilidade das novidades trazidas pela EC 45/2004.

Ao afirmar que o tratado internacional **revoga ou modifica** a legislação tributária interna, o CTN incorreu numa imprecisão. Para a compreensão exata do problema, apresenta-se um exemplo concreto.

No dia 2 de outubro de 2003, foi editado o Decreto 4.853, que promulgou a convenção internacional entre o Brasil e o Chile, estipulando, entre outras coisas, uma regra segundo a qual **os rendimentos do trabalho recebido num dos Estados contratantes só poderia ser tributado nesse Estado, salvo se o emprego fosse exercido no outro**. Essa regra, por óbvio, impede a aplicação da legislação brasileira do imposto de renda no tocante aos rendimentos recebidos por brasileiros trabalhando no Chile. Todavia, seria correto afirmar que *a regra **revogou ou modificou*** a legislação tributária brasileira?

A resposta a esta pergunta é *negativa*. Certamente as disposições do tratado, por serem especiais, com relação às da legislação de imposto de renda, sobre ela prevalecem. A questão resolve-se, portanto, simplesmente pela aplicação da **regra da especialidade**, segundo a qual **a regra especial deve ser aplicada com preferência sobre a geral, sem modificá-la ou revogá-la**.

Na esteira deste entendimento, Luciano Amaro afirma que "o conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstraída a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral".

Essa linha de raciocínio, doutrinariamente superior, foi usada pelo legislador brasileiro na Lei 8.212/1991, que trata do financiamento da seguridade social. Em seu art. 85-A, acrescido pela Lei 9.876/1999, a Lei assim disciplina matéria (grifou-se):

> "Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, **serão interpretados como lei especial** ".

As bancas de concurso público parecem seguir o entendimento, conforme demonstra a seguinte assertiva, cobrada pelo CESPE, no concurso para Delegado da Polícia Federal, realizado em 1997 (item **certo**): "Considerando que o art. 98 do Código Tributário Nacional dispõe, *ipsis verbis*, que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, é correto concluir que tal dispositivo legal deve ser interpretado no sentido de que os tratados internacionais prevaleçam sobre a legislação tributária interna sem, no entanto, revogá-la".

De ressaltar que a doutrina, considerando o fato de que a posterior denúncia do tratado pelo Brasil – equivalente a uma revogação interna – faz com que a legislação tributária anterior retome imediatamente sua vigência, entende que os tratados, na realidade, apenas **suspendem ou modificam** a legislação anterior com eles incompatível, não a revogando.

O próprio CESPE adotou esse entendimento ao considerar **certa** a seguinte afirmativa, constante de prova para Fiscal do Estado de Alagoas, realizada em 2002: "Os tratados e as convenções internacionais suspendem ou modificam as normas tributárias internas, excetuadas as de natureza constitucional, e serão observadas pelas que lhes sobrevenham". A mesma linha de raciocínio foi utilizada pela ESAF no concurso para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, realizado em 2012, considerando-se correta a seguinte assertiva: "a expressão 'revogam' não cuida, a rigor, de uma revogação, mas de uma suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado".

Há de se realçar que, pela redação das questões transcritas, percebe-se que o examinador desejava exigir do candidato mais que a literalidade da norma. É importante ter em mente que, se a banca não dá sinais que deseja uma interpretação mais doutrinária e apenas transcreve dispositivos legais na prova, a afirmativa deve ser considerada correta, como demonstra o item abaixo (**correto**), cobrado no concurso para Juiz de Direito do Estado de São Paulo, realizado também em 1997: "Os Tratados e Convenções Internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna".

3.2.2.1.2 Os tratados internacionais e a legislação tributária superveniente – A visão do STF

Outro ponto que costuma gerar discussões é o correto entendimento da parte final do art. 98 do CTN, que afirma que os tratados e convenções **serão observados pela legislação tributária que lhes sobrevier**.

Pela redação literal do dispositivo, não seria possível ao legislador ordinário revogar, nem tampouco alterar, as regras constantes do tratado regularmente incorporado ao direito interno. Essa é a linha de raciocínio adotada pela maioria dos internacionalistas, que alegam, além da previsão legal constante do CTN, os problemas que surgiriam para o Brasil na ordem internacional, no caso de revogação ou alteração unilateral de um tratado multilateral que o vincula.

O entendimento já foi adotado pela ESAF na prova do concurso para AFRF, realizada em 2002 (primeiro certame). Transcreve-se a pergunta (resposta: **SIM**): "Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), os tratados internacionais precisam ser observados pelo legislador, que, assim, não poderá alterá-los por normas com eles incompatíveis?"

Contudo, ressalvada a hipótese do § 3.º do art. 5.º da CF/1988, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que, **após regular incorporação ao direito interno, o tratado internacional adquire posição hierárquica idêntica à de uma lei ordinária**, não podendo disciplinar, por isso, matéria reservada a lei complementar (ADIMC 1.480 e RE 80.004-SE), mas **possibilitando que uma lei ordinária venha a modificá-lo ou revogá-lo internamente** (o que equivaleria a uma denúncia no âmbito externo).

Aliás, caso se entendesse que o Poder Legislativo – Órgão, ao menos em teoria, composto pelos

representantes do povo – não mais poderia tomar qualquer medida em relação ao tratado aprovado, estar-se-ia diante de um verdadeiro **paradoxo da democracia**, em que as gerações futuras estariam "engaioladas" por regras estatuídas por representantes das gerações passadas. O "desengaiolamento" só poderia ser feito por novo tratado (dependendo da ação do Presidente da República, que não é representante do povo) ou por intermédio do ritual mais dificultoso da Emenda à Constituição.

3.2.2.1.3 Tratados normativos e contratuais e a legislação tributária superveniente – A visão do STJ

Segundo entendimento doutrinário, quanto à natureza, os tratados e convenções internacionais podem ser classificados como **normativos** (**tratados-leis**) e **contratuais** (**tratados-contratos**).

Os tratados **normativos** caracterizam-se pela **generalidade**, criando uma regra de direito internacional de aplicação cogente pelos signatários. São firmados entre Estados que possuem **vontades coincidentes**. Como exemplo, tem-se a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas.

Os tratados **contratuais** decorrem do estabelecimento de obrigações recíprocas entre os pactuantes (prestações e contraprestações), exaurindo-se com o seu cumprimento. Na avença, os signatários estipulam concessões mútuas, **não sendo as vontades manifestadas, sob este aspecto, coincidentes**. Tome-se como exemplo um tratado de paz em que um signatário se compromete a deixar determinado território e o outro a oferecer-lhe uma reparação financeira. O objetivo de um é o domínio sobre o território; o do outro, o valor em dinheiro.

O Superior Tribunal de Justiça tem dado importância prática à distinção, já tendo chegado a asseverar a integral aplicabilidade da restrição constante no art. 98 do Código Tributário Nacional aos **tratados normativos**, mas não aos tratados contratuais. Nas palavras do Tribunal, "o art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados-contratos, e não os tratados-leis" (REsp 426.945 – PR).

No caso concreto, discutia-se se a lei que isentou do imposto de renda na fonte apenas os lucros recebidos por sócios residentes e domiciliados no Brasil (Lei 8.383/1991, arts. 75 e 77 e Decreto 1.041/1994, art. 751) teria revogado a convenção que assegurava tratamento não discriminatório ("Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda" – promulgada por meio do Decreto 77.053/1976 – art. 24, 1 a 4).

No julgamento, a Corte Superior, asseverando o **caráter normativo** do Tratado, entendeu que a revogação não teria acontecido, assegurando-lhe a plena vigência.

Na linha defendida nesta obra, entende-se que é correta a conclusão do Superior Tribunal de Justiça, mas por outro fundamento. A questão central é que a Convenção entre Brasil e Suécia é **norma específica** e, como tal, não foi revogada pela norma geral (Lei 8.383/1991).

Não obstante, seguindo à risca a doutrina encampada pelo Tribunal no julgado acima transcrito, a ESAF, no concurso para provimento do cargo de Procurador da Fazenda Nacional, realizado em 2007 (primeira prova – anulada em virtude de caso fortuito), considerou **correta** a seguinte assertiva: "O STJ,

em matéria de direito internacional tributário, tem entendido que os tratados-leis, diferentemente dos tratados-contratos, não podem ser alterados pela legislação interna".

Ao que parece, a tese encampada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgado transcrito é absolutamente equivocada, pois são os contratos que, criando obrigações recíprocas, podem vir a ser considerados verdadeiros "atos jurídicos perfeitos" devendo ser protegidos contra inovações legislativas. Há de se registrar que o próprio Superior Tribunal de Justiça possui decisões contraditórias sobre a matéria, já tendo afirmado, por exemplo, que, "em se tratando de matéria tributária, **a superveniência de legislação nacional não revoga disposição contida em tratado internacional contratual**, consoante dispõe o art. 98 do CTN" (2.ª T., REsp 228.324/RS, rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 12.05.2005, *DJ* 01.07.2005).

A controvérsia deveria ter justificado a anulação da questão ESAF transcrita anteriormente, o que não chegou a acontecer, acredita-se, por conta da anulação da prova antes da divulgação do gabarito definitivo.

3.2.2.1.4 O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT)

O Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT, tratado internacional multilateral do qual o Brasil faz parte, prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado, quando este ingressa no território nacional, e o produto similar nacional (é a famosa regra do **tratamento nacional**).

Assim, a isenção concedida por lei ao produto nacional deve ser interpretada como aplicável a todos os casos de mercadorias estrangeiras (salvo os expressamente ressalvados), em virtude da extensão da isenção pelo tratado citado internacional.

A regra tem também fundamento constitucional, visto que o art. 152 da CF veda aos entes federados estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seguindo o raciocínio, a ESAF, no concurso para AFRF realizado em 2005, propôs a seguinte afirmativa: "A lei instituidora da isenção de mercadorias, mesmo que nada diga a respeito, é extensiva às mercadorias estrangeiras, quando haja previsão da lei mais favorecida, porque para não ofender o disposto no art. 98 do CTN ela tem de ser interpretada como aplicável a todos os casos que não os ressalvados, em virtude de extensão de isenção pelos tratados internacionais".

Nos termos acima explicados, fica fácil afirmar que a assertiva deve ser considerada **verdadeira**.

Todavia, a questão precisa ser analisada também sobre um outro aspecto. O art. 111, II do CTN afirma que, entre outras matérias, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre **isenção**.

Toda a doutrina afirma que a redação do dispositivo não é muito boa, pois o que se quer afirmar é a impossibilidade de estender a isenção concedida por lei a casos não previstos. Isso, por óbvio, tornaria a afirmativa falsa (como, aliás, constava do gabarito oficial divulgado originariamente pela ESAF).

No Recurso Especial 460.165, a Ministra Eliana Calmon tratou a questão de maneira bastante clara, afastando qualquer dúvida, conforme o demonstra o trecho abaixo transcrito:

"Dentro deste enfoque, doutrinário e jurisprudencial, é que aplico o art. 98 do CTN, afasto a incidência do art. 111 do CTN, por entender que deve prevalecer a legislação de âmbito internacional, de maior abrangência e concluo que, sendo o salmão importado do Chile, País signatário do GATT, enquanto não sofrer processo de industrialização, deve ser isento do **ICMS** quando da sua internação no País" (STJ, REsp 460.165/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.02.2003, *DJ* 24.03.2003, p. 208).

Seguindo este entendimento, o STJ editou as seguintes súmulas:

STJ – Súmula 20 – "A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta de ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional".

STJ – Súmula 71 – "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM".

No âmbito do STF, o entendimento é o mesmo, como demonstra a Súmula 575, abaixo transcrita:

STF – Súmula 575 – "À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional".

Por todo o exposto, após os recursos, a ESAF mudou o gabarito da prova, considerando o item **correto**.

A título informativo, registra-se que, segundo o STJ, as importações de bacalhau oriundas de país signatário do GATT somente estiveram desoneradas do ICMS até 30 de abril de 1999, data em que expiraram as regras do Convênio 60/1991. A partir de tal data, não havendo mais isenção do similar nacional, obviamente, não há que se falar em isenção da mercadoria importada. Por consequência, a Súmula 71 do STJ somente é aplicável às importações realizadas até 30 de abril de 1999 (REsp 401.178-RJ, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 20.11.2007).

3.2.3 Os decretos

A Constituição Federal, em seu art. 84, IV, atribui privativamente ao Presidente da República a competência para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.

Interpretando o dispositivo, a imensa maioria da doutrina entendia não existir no direito brasileiro a figura do decreto ou regulamento autônomo.

O ordenamento jurídico tem sido representado por uma pirâmide em cujo topo aparece a Constituição, fundamento de validade para todas as demais normas que compõem o sistema. Logo abaixo aparecem as normas analisadas nos itens anteriores (leis complementares, ordinárias e delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções), consideradas primárias por poderem inovar no ordenamento jurídico.

Os decretos vêm logo a seguir, simplesmente disciplinando como a lei será fielmente cumprida, pois encontram seu fundamento de validade exatamente na lei que imediatamente regulam, e não diretamente na Constituição.

Justamente por isso, o art. 99 do CTN assevera que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Afinal, se o decreto ultrapassar o conteúdo e o alcance das leis, será considerado ilegal.

Apesar de a EC 32/2001 ter dado nova redação ao inciso VI do art. 84 da CF, permitindo a edição de decretos autônomos, nas restritas matérias ali enumeradas, **em se tratando de matéria especificamente tributária, a utilização do decreto autônomo continua vedada**, dada a dificuldade de se enquadrar direito tributário dentro das hipóteses constantes do citado dispositivo constitucional.

Assim, ainda são inteiramente aplicáveis aos decretos as restrições decorrentes da interpretação conjunta do art. 99 do CTN e do art. 84, IV, da CF.

Interessante destacar que, apesar de o decreto ser ato inequivocamente infraconstitucional e ser tratado pela doutrina como norma secundária, o CTN não o colocou entre as normas complementares, pois, além de afirmar que a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, ao enumerar estas, afirmou que complementam as leis, os tratados e convenções e os decretos (CTN, art. 100).

3.2.4 As normas complementares

O art. 100 do CTN enumera as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, conforme se passa a analisar.

3.2.4.1 Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas editadas pelos servidores da administração tributária e visam a detalhar a aplicação das normas que complementam.

A atividade administrativa tributária é exercida dentro do Poder Executivo, poder hierarquizado por excelência. Tomando, a título de exemplo, a esfera federal, seguindo uma das linhas hierárquicas, tem-se a seguinte sequência: Presidente da República → Ministro da Fazenda → Secretário da Receita Federal → Superintendente da Receita Federal na 4.ª Região Fiscal → Delegado da Receita Federal em Recife → Chefe do Centro de Atendimento ao Contribuinte.

Para orientar a execução das atividades afetas à administração tributária federal, cada uma dessas autoridades possui competência para expedir atos gerais e abstratos (normativos). Tais atos também são hierarquicamente organizados, de forma que o posicionamento de determinada autoridade administrativa em determinado ponto da escala hierárquica da instituição terá como consectário posicionamento semelhante das normas editadas por esta autoridade, quando comparadas com as normas emanadas das demais autoridades da mesma esfera administrativa.

Assim, as disposições de um decreto editado pelo Presidente da República podem ser detalhadas, porém jamais contrariadas por uma Portaria expedida pelo Ministro da Fazenda. Da mesma forma, a

portaria ministerial pode fundamentar a edição de uma Instrução Normativa pelo Secretário da Receita Federal, desde que esta Instrução Normativa não contrarie as regras constantes da Portaria, e assim por diante.

No final das contas, tudo acaba sendo visualizado na famosa pirâmide que representa graficamente a organização do ordenamento jurídico, no sentido de que cada norma jurídica encontra fundamento de validade em outra que lhe é superior e com a qual deve guardar estrita consonância, sob pena de nulidade.

Apesar de os atos normativos objeto de análise não revogarem a lei, sua observância, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, impede a exigência de qualquer acréscimo legal – sejam juros, correção monetária ou multas – ao valor pago pelo contribuinte a título de tributo (STJ, 2.ª T., REsp 88.179/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 21.05.1998, *DJ* 31.08.1998, p. 55) – ver comentário no item abaixo).

3.2.4.2 As decisões dos órgãos coletivos e singulares de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa

A Constituição Federal prevê a aplicação dos princípios do **contraditório** e da **ampla defesa** tanto aos processos judiciais quanto aos administrativos. Como consequência, é obrigatória para os entes administrativos a criação de um órgão administrativo ao qual os contribuintes e responsáveis possam direcionar suas impugnações quando entenderem ser indevida qualquer imposição da administração tributária.

A rigor tais órgãos ditos “julgadores” não estão exercendo jurisdição em sentido estrito, tendo em vista o sistema da jurisdição una (sistema inglês) adotado pelo Brasil, segundo o qual ao Poder Judiciário compete a exclusividade de dirimir com caráter de definitividade (fazendo coisa julgada) os conflitos. De uma maneira mais precisa, pode-se afirmar que estes órgãos ditos “julgadores” realizam mero **controle de legalidade** dos atos praticados pela administração tributária.

No entanto, em mais uma de suas imprecisões terminológicas, o CTN qualificou tais repartições administrativas como “órgãos coletivos ou singulares de **jurisdição administrativa** ”.

Nos termos legais, os “órgãos julgadores” podem ser **coletivos** – quando compostos por **mais de um julgador**, como os Tribunais Administrativos Tributários existentes em alguns Estados e Municípios –, ou **singulares** – quando a atribuição de julgamento é conferida a **uma autoridade julgadora**.

A título de exemplo, na esfera federal existem as Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, que já foram órgãos singulares – quando então a competência para julgar era deferida com exclusividade ao *Delegado de Julgamento*. Hoje, as DRJ podem ser consideradas órgãos **coletivos**, visto que os julgamentos são realizados por **turmas** compostas por cinco Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Neste ponto, é fundamental ressaltar que a **regra** é que as decisões proferidas pelos ditos “órgãos de jurisdição administrativa” ***não* integram a legislação tributária**, pois versam sobre casos **concretos (não são abstratas)** objetos de impugnação por **determinado contribuinte ou responsável** (**não são**

gerais). Assim, **as decisões proferidas só têm efeito para aquele contribuinte que interpôs a impugnação** (algo semelhante à eficácia *inter partes* das decisões em sede de controle difuso de constitucionalidade).

Não obstante, **é possível que o ente político** (União, Estado, Distrito Federal ou Município) **decida atribuir, por lei, eficácia normativa às decisões proferidas por seu órgão de "jurisdição administrativa"**. Nessa situação, a tese adotada na decisão passa a ser de observância obrigatória pela administração tributária nos casos futuros (algo semelhante à eficácia *erga omnes* e vinculante das decisões em sede de controle concentrado de constitucionalidade).

Conforme se ressaltou, a regra é que a lei não atribua eficácia normativa às decisões dos órgãos de jurisdição administrativa. O provável motivo do não uso da autorização dada pelo CTN seria o fato de as autoridades públicas considerarem perigosa a possibilidade de uma decisão de um órgão administrativo vir a impedir, por exemplo, a cobrança de um tributo em todos os casos futuros semelhantes a um único que tenha sido julgado.

3.2.4.3 As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas

Conforme estudado, o princípio da legalidade é muito rígido em direito tributário. Uma das consequências dessa rigidez é a interpretação extremamente restritiva que se deve dar ao art. 100, III, do CTN. Ao falar em "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas", o legislador abriu espaço, é verdade, para a utilização dos **usos e costumes** como **normas complementares** em matéria tributária.

Todavia, os usos e costumes aqui admitidos são aqueles **meramente interpretativos**, jamais podendo inovar em matérias sujeitas a reserva de lei ou, ainda com mais razão, derrogar disposições legais.

Não se pode admitir a revogação da lei pelos usos e costumes, alegando simplesmente que aquela "caiu em desuso"; aliás, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro afirma expressamente que, "não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue" (art. 2.º).

Assim, o principal objetivo da expressa inclusão das práticas administrativas entre as normas complementares em matéria tributária é garantir ao contribuinte que, seguindo a interpretação que o Fisco vem dando à norma, uma mudança de interpretação por parte da Administração só lhe será aplicada para os casos futuros. Se, no caso concreto, a interpretação abandonada resultou na falta de pagamento de tributo, o crédito será exigido **sem a aplicação de qualquer punição**.

No parágrafo único do art. 100, o legislador do CTN impediu, inclusive, a aplicação de correção monetária nesses casos, o que, reconheça-se, é um benefício até certo ponto exagerado, pois, a rigor, a atualização não pode ser compreendida como um acréscimo, mas sim como uma barreira à diminuição artificial do valor do tributo.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento é pacífico, conforme demonstra o seguinte excerto, constante da Ementa do REsp 98.703/SP:

> "Tributário. Práticas administrativas. Se o contribuinte recolheu o tributo à base de prática

> administrativa adotada pelo Fisco, eventuais diferenças devidas só podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (...) Recurso Especial conhecido e provido em parte" (STJ, 2.ª T., REsp 98.703/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 18.06.1998, *DJ* 03.08.1998, p. 179).

O caso concreto tratava de um contribuinte que prestava o serviço de conserto e reparação de pneus e, seguindo uma prática que o Município de Campinas-SP até então considerara correta, excluía da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação do serviço. O STJ entendeu possível a cobrança da **diferença**, porém **sem qualquer acréscimo**.

Na prática, o entendimento leva à **impossibilidade de punição** de todos os contribuintes que, seguindo as práticas administrativas, cometeram atos que, em tese, configurariam descumprimento da legislação tributária. O fundamento é a isonomia. Se alguns não são punidos, todos os que praticaram os mesmos atos têm a garantia de não serem punidos.

Nos autos do REsp 142.280/SC, o STJ adotou expressamente a tese. No caso concreto o Tribunal deparou-se com o argumento do contribuinte no sentido de "não poder o Fisco tratar desigualmente os contribuintes que se encontrem em idêntica situação, de modo a dispensar alguns dos encargos decorrentes do não recolhimento do imposto de renda incidente sobre a ajuda de custo, exigindo-os de outros". Na decisão, o STJ, dando razão ao contribuinte, assim se manifestou:

> "Se, em várias situações idênticas, a autoridade fazendária afastou os acréscimos legais do tributo, cobrando apenas o imposto de renda devido, o procedimento se caracteriza como prática reiterada na aplicação da legislação tributária, tornando legítima a pretensão do contribuinte" (STJ, 2.ª T., REsp 142.280/SC, Rel. Min. Helio Mosimann, j. 23.03.1999, *DJ* 03.05.1999, p. 132).

Seguindo essa linha de raciocínio, no concurso para Delegado da Polícia Federal realizado em 2004 – certame nacional –, o CESPE propôs a seguinte assertiva (CERTA): "Após reiteradas vezes e pelo período de quatro anos, a autoridade administrativa fiscal deixou de exigir os juros incidentes sobre o atraso de até dez dias no pagamento da taxa anual de alvará de funcionamento para o setor de distribuição de autopeças, apesar de não existir previsão legal. Nessa situação, os contribuintes na mesma condição têm direito à referida dispensa, em virtude de as práticas reiteradas observadas pela autoridade administrativa constituírem normas complementares da legislação tributária".

3.2.4.4 Os convênios que entre si venham a celebrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

Os convênios são acordos de vontade firmados entre as pessoas políticas de direito público interno para a consecução de objetivos comuns.

Os convênios aqui previstos são aqueles que se destinam à mútua colaboração entre os entes tributantes para a administração dos seus respectivos tributos, dispondo, por exemplo, sobre permuta de informações sigilosas (CTN, art. 199), ou extraterritorialidade de legislação tributária (CTN, art. 102),

ou sobre regras de uniformização de procedimentos e entendimentos. Destacam-se, entre estas últimas hipóteses, os diversos convênios firmados entre os Estados e o Distrito Federal acerca da administração do ICMS.

No que concerne ao ICMS, alguns convênios têm previsão constitucional, sendo, portanto, **normas primárias, de hierarquia legal**, não podendo ser classificados como atos meramente "complementares". Seguem essa linha os convênios que autorizam **a concessão ou revogação de isenções e demais benefícios fiscais** (CF, art. 155, § 2.º, XII, *g*), os que **fixam as alíquotas aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar como sujeitos à incidência do ICMS em etapa única** (CF, art. 155, § 4.º, IV) **e os que fixam, entre outras, as regras destinadas à apuração e à destinação do ICMS incidente sobre esses mesmos combustíveis e lubrificantes** (CF, art. 155, § 5.º).

Alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho, defendem que, por se assemelharem aos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil, os convênios firmados pelos entes políticos internos deveriam passar por um procedimento de aprovação e incorporação semelhante, não gerando efeitos jurídicos enquanto não ratificados pelos respectivos parlamentos (Assembleias Legislativas nos Estados, Câmara Legislativa no Distrito Federal ou Câmara de Vereadores nos Municípios).

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, a tese é pacificamente rejeitada, entendendo a Corte que se configura inconstitucional, por invasiva ao **princípio da separação de poderes**, a exigência de submissão dos convênios firmados pelo Poder Executivo à ratificação do Poder Legislativo. Nesse sentido o julgamento da ADI 1.857/SC, de cuja ementa retirou-se o seguinte excerto:

> "Ação direta de inconstitucionalidade. Dispositivos da Constituição do Estado de Santa Catarina. Inconstitucionalidade de normas que subordinam convênios, ajustes, acordos, convenções e instrumentos congêneres firmados pelo Poder Executivo do Estado-membro, inclusive com a União, os outros Estados federados, o Distrito Federal e os Municípios, à apreciação e à aprovação da Assembleia Legislativa estadual" (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.857/SC, Rel. Min. Moreira Alves, j. 05.02.2003, *DJ* 07.03.2003, p. 33).

A matéria tem sido objeto de cobrança em prova, conforme demonstra o seguinte item, retirado da prova para AFRF, realizada em 2005, pela ESAF (item **ERRADO**): "Os convênios reclamam o prévio abono da Assembleia Legislativa, por assimilação deles aos tratados internacionais que, pela Constituição, necessitam da aprovação prévia do Congresso Nacional".

3.3 VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.3.1 Validade, vigência e eficácia – noções gerais

A Constituição Federal estipula as regras procedimentais para a produção das normas que integram o processo legislativo brasileiro.

Para a elaboração de uma lei, a título de exemplo, o legislador constituinte exige:

a) propositura por um dos órgãos legitimados (fase de iniciativa);
b) discussão e votação no parlamento (deliberação parlamentar);
c) manifestação de aquiescência (sanção) ou discordância (veto) do Chefe do Poder Executivo (deliberação executiva);
d) no caso de veto, a deliberação e rejeição do mesmo (veto) pelo parlamento.

Somente no terceiro ou quarto momentos (sanção ou derrubada de veto) é possível afirmar que o ordenamento jurídico foi inovado e que a lei existe (antes só era possível falar em projeto de lei).

Apesar do término do seu processo de formação, ainda faltam alguns detalhes para que a lei possa ser aplicada aos casos que o legislador infraconstitucional quis regular.

Adentra-se, neste ponto, numa nova fase do processo legislativo, a fase complementar.

Na fase complementar, o Presidente da República promulga a lei, atestando sua existência e a inovação da ordem jurídica, e determina a publicação.

A lei que completou todo o seu ciclo de formação presume-se **válida**. Tal presunção, no entanto, não é absoluta, podendo ser legitimamente afastada por meio da instauração de controle de constitucionalidade (difuso ou concentrado).

A **validade**, portanto, está presente quando **o processo de produção e formação da lei houver observado as diretrizes e os requisitos procedimentais previstos na Constituição Federal (aspecto formal)** e **seu conteúdo não agredir a Constituição Federal (aspecto material)**.

É com a publicação que nasce a presunção de que todos conhecem a lei, não sendo permitido a ninguém escusar-se de cumpri-la alegando desconhecimento (art. 3.º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942).

Para que a lei publicada efetivamente obrigue seus destinatários, é necessário que esteja **em vigor**.

O legislador tem certa discricionariedade para determinar o termo inicial da vigência de uma lei que elabora. Entretanto, por questões de segurança jurídica e pacificação social, a Lei Complementar 95/1998, que trata da elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, estipula, em seu art. 8.º, que a vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula "entra em vigor na data de sua publicação" para as leis de pequena repercussão.

Assim, nas leis de pequena repercussão ou, por motivos óbvios, naquelas consideradas urgentes, a vigência pode vir "colada" com a publicação, apondo-se, ao final da lei, cláusula nesse sentido.

Nas leis não urgentes, ou de maior repercussão, deve haver um "descolamento" entre a publicação e a vigência. Nesse caso, o período de tempo entre a publicação da lei e a sua entrada em vigor denomina-se *vacatio legis*.

A norma vigente tem, em regra, total aptidão para produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos que o legislador quis disciplinar. Em outras palavras, **a regra é que a norma vigente seja eficaz**. Contudo, nem sempre isso acontece.

Em direito tributário, tem-se um exemplo bem claro disso. A Constituição Federal, definindo o princípio da anterioridade, proíbe aos entes federados cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em

que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 150, III, *b*).

É fácil perceber que a regra **não** proíbe a **vigência** da lei que institui ou majora tributo no mesmo exercício de sua publicação, mas tão somente adia para o exercício subsequente a **produção de efeitos** dessa norma, ou seja, adia sua eficácia.

Não se trata, aqui, de *vacatio legis*, pois nesse caso o descolamento ocorre entre vigência e eficácia e não entre publicação e vigência.

O STF entende possível esse descolamento entre vigência e produção de efeitos. Assim, é extremamente comum no Brasil as leis tributárias serem encerradas com disposições que asseguram a entrada em vigor na data da publicação e a produção de efeitos financeiros apenas a partir do primeiro dia do exercício subsequente à publicação.

Existem casos ainda mais interessantes. A Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005 ("Lei do Bem"), por exemplo, possui uma cláusula de vigência (data da publicação) e 8 (oito) cláusulas de produção de efeitos (eficácia). Parte dos dispositivos convalida os efeitos produzidos desde a data da publicação da medida provisória que resultou na aprovação da Lei; parte produziu efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação (obediência à noventena); parte produziu efeitos a partir do primeiro dia do ano subsequente ao da publicação (obediência exclusiva à anterioridade, caso do Imposto de Renda); parte produziu efeitos a partir da regulamentação; parte na data da publicação, entre outras regras.

São casos de vigência imediata com eficácia diferida por motivos diversos, mas que, em conjunto, mostram a diferenciação entre os conceitos.

Percebe-se, portanto, que a lei pode estar em vigor sem estar plenamente apta a produzir efeitos (vigente, mas não eficaz), mas jamais poderá produzir efeitos jurídicos sem estar em vigor.

No concurso para AFRF realizado em 2005, a ESAF inverteu a lição propondo a seguinte assertiva (**incorreta**): "É condição de vigência da lei tributária a sua eficácia".

O item está incorreto, pois é condição de eficácia da lei sua vigência e não o contrário.

Não confundir a situação proposta na prova com o exemplo citado. No caso da Lei 11.196/2005, parte da norma tinha uma cláusula de produção de efeitos referida a data passada. Todavia, neste caso, quem estava produzindo efeitos era a medida provisória que resultou na lei e não, por óbvio, a própria lei, que inexistia no mundo jurídico.

Em resumo e de maneira simplificada, pode-se trabalhar com as seguintes definições:

a) **Válida**, sob o ponto de vista técnico-jurídico, é a lei constitucional (formal e materialmente).
b) **Vigente** é a lei que terminou seu ciclo de produção, foi publicada, existe juridicamente, e já atingiu o termo porventura determinado pelo legislador para possuir força de atingir seus objetivos finais, apesar de ser possível a existência de algum outro requisito para a efetiva produção de efeitos. Para estar vigente, também é necessário que a lei não tenha sido revogada.
c) **Eficaz** é a lei que está completamente apta a gerar imediatamente os efeitos jurídicos pretendidos pelo legislador. Para ser considerada eficaz, é necessário também que a lei não tenha sido declarada inconstitucional pelo STF em sede de controle concentrado, ou suspensa pelo Senado

Federal, após declaração de inconstitucionalidade pelo STF em sede de controle difuso.

Apesar de a análise deste tópico ter-se referido à lei, o mesmo raciocínio é aplicável, com as devidas adaptações, aos demais atos normativos.

Para o objetivo do curso, não se pode deixar de ressaltar que existe controvérsia doutrinária acerca dos conceitos ora estudados. O ciclo vital da lei foi aqui explanado da maneira mais simples e próxima da doutrina majoritária possível.

No concurso para AFRF da área Tecnologia da Informação, realizado em 2005, a ESAF propôs uma assertiva que, de tão controversa, foi considerada **errada**; depois o gabarito foi alterado para **certo** e, completando a sucessão de equívocos que marcaram a divulgação dos resultados, finalmente foi **anulada**. Transcreve-se o item: “Em face do princípio da legalidade, uma lei pode estar vigente e eficaz, mas só se pode aplicá-la aos fatos geradores que ocorrerem no exercício seguinte ao da sua publicação”.

Em primeiro lugar, o item possui um erro indiscutível, pois a questão relativa à produção de efeitos no exercício subsequente decorre do princípio da anterioridade, e não da legalidade.

Em segundo lugar, conforme analisado aqui, não faz muito sentido imaginar que a lei pode estar vigente e **eficaz**, mas só se podendo aplicá-la aos fatos geradores que ocorrerem no exercício seguinte ao da sua publicação, visto que a eficácia é exatamente a aptidão para produção de efeitos imediatos.

3.3.2 Vigência da legislação tributária no CTN

As regras sobre vigência das normas se encontram na denominada Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/1942). A atual denominação do diploma foi dada pela Lei 12.376/2010 em resposta à crítica doutrinária à anterior nomenclatura (Lei de Introdução ao Código Civil), uma vez que se trata de verdadeira norma geral de introdução ao direito, tendo sido colocada, inicialmente, como Introdução ao Código Civil, porque este disciplina as matérias mais próximas do dia a dia das pessoas, como as relativas a obrigações, família, propriedade etc.

A LINDB é, portanto, plenamente aplicável ao direito tributário, salvo a existência de disposição legal específica deste ramo do direito, uma vez que um dos critérios para a solução do conflito aparente entre normas é justamente o da especialidade, sendo conhecido o brocardo que afirma que a lei especial derroga a lei geral (*lex specialis derogat legi generali*), um verdadeiro princípio da hermenêutica jurídica (ciência da interpretação jurídica).

Assim, nos pontos em que houver norma especial tributária disciplinando determinado tema, também disciplinado pela LINDB, será aplicada a norma tributária, em face da especialidade.

O entendimento, tranquilo em seara doutrinária, consta de disposição expressa do art. 101 do CTN, conforme abaixo transcrito:

> “Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo”.

Como se vê, além de expressamente acolher o princípio da especialidade como mecanismo de

solução dos conflitos aparentes de normas, o CTN trata da vigência da legislação tributária em dois âmbitos, o espacial e o temporal.

3.3.2.1 Vigência espacial

O estudo da vigência espacial da legislação tributária tem por objetivo revelar qual o âmbito territorial em que cada norma integrante da legislação tributária vigora, sendo de observância obrigatória.

A regra fundamental aqui é a da **territorialidade**. Tal regra é bastante simples de se entender. Cada ente federado possui um território claramente demarcado. As normas expedidas por um ente só têm vigência dentro do seu respectivo território, não sendo aplicáveis aos fatos ocorridos nos territórios dos demais entes.

Assim, as normas expedidas pela União têm vigência e aplicação em todo o território nacional. As normas editadas pelo Estado do Espírito Santo têm vigência e aplicação tão somente nesse Estado, não sendo aplicáveis, por exemplo, no Estado de Minas Gerais. Já as normas editadas pelo Município de Ilhéus-BA têm vigência e aplicação dentro do território de Ilhéus, não incidindo sobre fatos ocorridos no território de Itabuna-BA.

A territorialidade é regra que comporta as exceções expressamente previstas pelo art. 102 do CTN, conforme abaixo transcrito:

> "Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União".

O dispositivo enuncia a regra (territorialidade) por intermédio da enumeração das exceções (casos de extraterritorialidade), deixando para o aplicador da norma a função de, na interpretação *a contrario sensu*, vislumbrar a correlação regra/exceções.

Nos casos de exceção, portanto, a norma tributária terá vigência fora do território da entidade que a expedir, o que, numa primeira análise, pode parecer entrar em conflito com o princípio federativo, conforme se passa a explicar.

A principal característica de um Estado Federal, como é o caso brasileiro, é a autonomia política, financeira e administrativa constitucionalmente conferida aos entes federados.

É no exercício da autonomia política que cada ente edita suas próprias leis dentro das competências legislativas que a Constituição Federal lhe reservou.

Parece estranho que, em alguma circunstância, determinado ente político expeça uma norma que passe a gerar efeitos sobre fatos ocorridos no território de outro ente, sem que haja concordância deste, o que poderia ser considerado, nesse sentido, agressivo ao pacto federativo.

Deve-se evitar, portanto, que a atividade legislativa de um membro da federação interfira na dos demais, prejudicando a harmonia desejada pelo legislador constituinte.

O Código Tributário Nacional prevê, no transcrito art. 102, duas hipóteses de vigência extraterritorial da legislação tributária, que passam a ser analisadas sob a ótica acima descrita.

3.3.2.1.1 A extraterritorialidade prevista em convênio de cooperação

Segundo o art. 102 do CTN, a extraterritorialidade é admitida **nos limites em que reconhecida nos convênios de que participem os Municípios, os Estados e o Distrito Federal**.

Nesse caso, não parece haver qualquer arranhão ao princípio federativo, uma vez que, para que uma norma editada por um determinado ente federado tenha vigência no território de outro, é necessária a **expressa aquiescência** deste, manifestada mediante convênio. Em outras palavras, preservada a autonomia para adesão ou retirada do pacto, a autonomia dos entes conveniados é totalmente garantida.

Pode-se imaginar, a título de exemplo, um convênio firmado entre Municípios integrantes da região metropolitana do São Paulo prevendo a fiscalização conjunta do ISS devido pelos prestadores de serviço a cada um desses Municípios.

Para possibilitar a atuação conjunta, os Municípios poderiam prever que os procedimentos de fiscalização seriam aqueles estipulados na legislação do Município do São Paulo. Nessa situação, uma lei editada por um ente federado teria vigência também no território de outro ente (Guarulhos, por exemplo).

3.3.2.1.2 A extraterritorialidade prevista em norma geral nacional

Segundo o CTN, haverá também extraterritorialidade **nos limites do que disponham o próprio Código ou outras normas gerais expedidas pela União**.

Assim, como as normas gerais em matéria tributária devem necessariamente estar disciplinadas em **lei complementar nacional** elaborada pela União (CF, art. 146, III), tem-se a esdrúxula autorização para que o Congresso Nacional, atuando como parlamento da Federação, estipule casos em que a norma expedida por um ente federado terá vigência também no território de outros.

As leis que estipulem tais casos devem se ater a situações em que a extraterritorialidade se imponha como única solução viável para determinado problema, sob pena de inconstitucionalidade, por agressão ao pacto federativo, que tem como sustentáculo a autonomia – inclusive legislativa – dos entes que compõem a federação.

Um exemplo em que a existência de um problema legitima a extraterritorialidade prevista em lei de caráter nacional é a criação de novo ente político, mediante o desmembramento territorial de outro.

Nessa situação, o novo ente precisa instalar um parlamento, elaborar sua própria legislação tributária, instituindo seus tributos com obediência às regras da anterioridade, da noventena e da irretroatividade.

O problema salta aos olhos: num dos momentos em que um ente mais precisa de recursos (inclusive para criar seu parlamento) a cobrança de tributos estaria absolutamente impedida.

A solução necessária, eficaz e razoável é a prevista no art. 120 do CTN, qual seja a pessoa política constituída pelo desmembramento territorial de outra aplica a legislação desta até a entrada em vigor da

sua (salvo disposição legal em contrário).

O dispositivo está em plena consonância com o art. 102, visto que o CTN, editado pela União como norma geral em matéria tributária, foi, justamente por isso, recepcionado com o *status* de lei complementar.

3.3.2.2 Vigência temporal

Conforme estudado, após a publicação da lei, segue-se sua **vigência**, o que pode se verificar de imediato ou após um lapso temporal previsto no próprio texto legal (*vacatio legis*).

Também já foi dito que o art. 8.º da Lei Complementar 95/1998 determina que a data de vigência da lei seja indicada de forma expressa no próprio texto legal.

Entretanto, no caso de ausência de disposição expressa no texto da lei porventura editada, o ordenamento jurídico ainda prevê uma solução subsidiária, constante no art. 1.º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, nos termos abaixo transcritos:

> "Art. 1.º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.
>
> § 1.º Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia três meses depois de oficialmente publicada".

A regra é plenamente aplicável em matéria de legislação tributária, ressalvadas as regras específicas de vigência relativas a esse ramo do direito, previstas no CTN, conforme se extrai do art. 101 do próprio Código.

Dessa forma, publicada uma lei tributária, a vigência se dará de acordo com a cláusula própria que deve constar do próprio texto legal. **No caso de inexistência de disposição expressa, deve-se observar o prazo de quarenta e cinco dias após a data de publicação** (*vacatio legis*) para o início da vigência.

No caso de aplicação de lei brasileira em território estrangeiro (caso admitida via tratado, por exemplo), **a vigência dar-se-ia no prazo de três meses**.

Há de se ressaltar, entretanto, que o Código Tributário Nacional possui regras diferenciadas de vigência para as normas complementares previstas no seu art. 100 (salvo no que concerne aos costumes que estarão em vigor tão logo se configurem como tal).

Com base na regra da especialidade, portanto, são as seguintes as regras de vigência das normas complementares (CTN, art. 103):

a) Os **atos normativos** expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor, salvo disposição em contrário, na **data de sua publicação**.

Tais atos (Portarias, Instruções Normativas, Atos Declaratórios Normativos) também devem conter cláusula expressa de vigência, caso em que se observará o prazo previsto.

Entretanto, na ausência de disposição expressa (daí o "salvo disposição em contrário"), a vigência virá colada com a publicação, não ocorrendo o fenômeno da *vacatio legis*.

b) As **decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa**, a que a lei atribuir eficácia normativa, entram em vigor, salvo disposição em contrário, **30 dias após a data de sua publicação**.

Conforme estudado no Capítulo 3, item 3.2.4.2, quando a lei atribui eficácia normativa aos impropriamente chamados "órgãos de jurisdição administrativa", as decisões por estes proferidas passam a ter **duplo efeito**.

O **primeiro efeito atinge apenas a pessoa que é "parte" no processo**, o sujeito passivo que impugnou o ato da administração tributária. **O segundo decorre da eficácia normativa conferida por lei, de forma que a tese adotada na decisão passa a integrar a legislação tributária, vinculando os servidores da administração fazendária respectiva**.

Dessa forma, se a decisão final de órgão julgador estadual declara improcedente lançamento feito contra contribuinte "X", entendendo que não incide ICMS no deslocamento de mercadoria feito entre filiais da mesma empresa, imediatamente a decisão beneficia o contribuinte "X", que deixa de ser devedor. Se a legislação desse mesmo Estado atribuiu eficácia normativa às decisões finais do proposto órgão julgador, após o prazo estabelecido na lei, a decisão passará a possuir efeito normativo, "entrando em vigor".

Perceba-se que cabe à lei que trata do processo administrativo fiscal do ente federado estabelecer o prazo após o qual a decisão entrará em vigor. Na ausência de disposição expressa, a vigência se dará 30 dias após a data de sua publicação.

c) Os **convênios** que entre si celebrarem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, entrarão em vigor, salvo disposição em contrário, **na data neles prevista**.

Aqui residem mais algumas imperfeições do Código Tributário Nacional.

Em primeiro lugar, é absolutamente desnecessária uma regra que diga que uma norma jurídica entra em vigor na data nela prevista, visto que isso é o óbvio, o corriqueiro, o usual. As regras sobre vigência previstas no CTN deveriam ser apenas subsidiárias, aplicando-se, como nos casos anteriores, salvo disposição em contrário.

Neste ponto, o CTN perdeu a preciosa oportunidade de ditar a regra aplicável aos convênios que não preveem, em seus textos, a data da vigência, situação que ficou sem solução normativa expressa.

Entende parte da doutrina que, em tal situação, o convênio simplesmente não entraria em vigor, o que, admita-se, não é uma solução razoável.

Parece que a solução mais apropriada é seguir o art. 101 do CTN, que deixa claro que, na ausência de disposição específica, devem ser seguidas as disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral. **Nessa linha, se o convênio não possui cláusula de vigência, deve ser seguido o art. 1.º da LINDB, que estipula um prazo de 45 dias de *vacatio legis***.

Em prova de concurso público, a matéria não tem gerado problemas, pois as bancas têm-se limitado a transcrever as disposições do Código, que, em síntese, são resumidas no quadro abaixo:

	Atos normativos administrativos	

Início da vigência no tempo		Na data da sua publicação, salvo disposição em contrário
	Decisões de jurisdição administrativa, caso se atribua eficácia normativa	30 dias após a data da sua publicação, salvo disposição em contrário
	Convênios	Na data neles prevista; se não houver previsão, 45 dias depois da publicação oficial (LICC)

3.3.2.3 O art. 104 do CTN e o princípio da anterioridade

Conforme estudado, o princípio da anterioridade impede, ressalvadas as exceções expressas, que se cobrem tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se, claramente, de uma regra relativa à produção de efeitos, não disciplinando a vigência das leis que criam ou majoram tributos.

O art. 104 do Código Tributário Nacional, entretanto, traz regras semelhantes, todavia expressamente referenciadas à vigência. Por oportuno, transcreve-se o dispositivo:

> "Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
>
> I – que instituem ou majoram tais impostos;
> II – que definem novas hipóteses de incidência;
> III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178".

Para alguns, o CTN estaria disciplinando, de maneira atécnica, o instituto da anterioridade, devendo-se, hoje em dia, entender que a regra seria interpretada não mais como se referindo à vigência, mas à produção de efeitos (eficácia). A consequência dessa linha interpretativa seria o reconhecimento da absoluta inutilidade dos incisos I e II, ambos constituindo meras repetições imprecisas de uma regra constitucional (CF, art. 150, III, *b*).

Para outros, o dispositivo traz uma nova garantia, diferente da anterioridade, desta feita referente à vigência. O fundamento dessa doutrina seria o fato de o *caput* do art. 150 da Constituição Federal afirmar expressamente que as garantias ali expressas existem sem prejuízo de outras.

Esta segunda tese não tem sido acatada na jurisprudência, pois há muito se tem afirmado que não há impedimento constitucional para que uma lei que institui ou majora tributo tenha vigência imediata, desde que a produção de efeitos seja diferida para o exercício subsequente.

O melhor entendimento, contudo, é o que afirma que os incisos I e II do dispositivo transcrito não foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988.

Quanto ao inciso III, referente à revogação de isenções, aconselha-se a leitura atenta da explanação constante do Capítulo 2, item 2.7.2.2, em que se demonstra uma divergência entre a literalidade do dispositivo e algumas decisões do STF, e que os dois entendimentos são cobrados em prova de concurso

público.

Relembre-se, por oportuno, que se a lei **concede** isenção, pode entrar em vigor imediatamente, pois trará uma **surpresa positiva** para o contribuinte.

3.3.3 Aplicação da legislação tributária

A legislação tributária é composta por um conjunto de normas gerais e abstratas que versam sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

São normas gerais porque não têm destinatários específicos e determinados, sendo aplicáveis a todas as pessoas que porventura se ponham nas situações previstas. São normas abstratas porque não versam sobre situações concretas, mas apenas sobre hipóteses que, se verificadas no mundo concreto, gerarão as consequências previstas na própria norma.

Aplicar a legislação tributária é concretizar no mundo fático a vontade que o legislador manifestou em abstrato na norma, dando aos fatos que se subsumirem à legislação tributária as consequência por ela previstas.

3.3.3.1 Princípio da irretroatividade no CTN

A primeira regra que o CTN prevê acerca da aplicação da legislação tributária é mera reafirmação do princípio da irretroatividade, conforme transcrito abaixo:

> "Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116".

Apesar da surreal previsão de que algo se aplica imediatamente ao futuro, percebe-se, claramente, que o objetivo do dispositivo é afirmar que a regra é a impossibilidade de aplicação da legislação tributária para o passado.

Na realidade, a legislação tributária se aplica aos fatos **futuros** – quando estes vierem a se verificar – e aos **pendentes**, assim denominados pelo CTN os fatos cuja ocorrência tenha-se iniciado, mas não concluído.

Para entender melhor a definição, é relevante relembrar a classificação que parte da doutrina dá aos fatos geradores dos tributos, dividindo-os em **instantâneos** e **periódicos (classificação já detalhada no**

item 2.7.1).

Seguindo essa linha, pode-se dizer que são instantâneos os fatos geradores que ocorrem em determinado momento no tempo, fazendo nascer obrigação tributária autônoma a cada oportunidade em que verificados no mundo dos fatos.

A título de exemplo, poder-se-ia citar o fato gerador do imposto de importação, verificado a cada entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

Ao contrário, seriam periódicos aqueles fatos geradores definidos com base em situações que se protraem no tempo, que se completam num período de formação legalmente determinado.

Um exemplo seria o fato gerador do imposto de renda, composto por um conjunto de eventos que devem ser globalmente considerados, dentro de um período de tempo determinado (exercício financeiro), para que se tenha por surgida a obrigação tributária respectiva. Neste caso, como o fato gerador é composto de diversos eventos, ele pode ser denominado de "periódico composto", ou simplesmente de "complexivo".

Também são considerados periódicos todos os fatos geradores dos tributos definidos com base na propriedade de bens (IPTU, ITR e IPVA), visto que a propriedade não é uma situação que se exaure a cada fato isolado, mas se protrai no tempo, sendo necessário que a lei tributária defina, com precisão, o momento em que se tem por verificado o fato gerador respectivo. Nessa situação, como o fato gerador refere-se a evento único, ele pode ser denominado de "periódico simples".

Assim, como o fato gerador do IPTU é periódico, e tem-se por verificado a cada dia 1.º de janeiro, durante o exercício financeiro (coincidente com o ano civil), o fato gerador do tributo poderia ser considerado pendente, podendo ser-lhe aplicadas, sem prejuízo do princípio da irretroatividade, as alterações da respectiva legislação, desde que obedecidas as demais limitações constitucionais ao poder de tributar (anterioridade e noventena).

Há de se ressaltar, entretanto, que atualmente a tendência é entender que todos os fatos geradores são instantâneos, uma vez que, mesmo naqueles que parte da doutrina denomina periódicos, a lei estabelece, com precisão, o instante em que o ciclo se completa, considerando-se ocorrido o fato gerador.

Seguindo esta linha, durante todo o exercício financeiro, os fatos geradores do IR, do IPTU, do IPVA e do ITR poderiam ser considerados futuros. Quando atingido o momento em que a lei entende por encerrado o ciclo, a lei tributária incidiria e, a partir daí, os fatos seriam considerados pretéritos e protegidos contra a incidência das inovações legislativas.

Percebe-se, portanto, que hoje em dia a discussão sobre a existência dos chamados fatos geradores periódicos tem importância meramente acadêmica, visto que, na prática, a adoção de quaisquer das correntes doutrinárias aparentemente contraditórias chegará exatamente à mesma conclusão.

Dessa forma, para quem admite a existência dos fatos geradores periódicos, durante o exercício financeiro de 2006, o fato gerador do IPTU/2006 é **pendente**. Para quem considera que todo fato gerador é instantâneo, o fato gerador do mesmo IPTU/2006 é **futuro**. Em ambos os casos, é possível a aplicação de legislação tributária modificada em 2006.

Entretanto, é relevante destacar que o Superior Tribunal de Justiça expressamente admite a existência

dos fatos geradores periódicos, conforme demonstra o seguinte excerto, retirado do Acórdão proferido no Recurso Especial 377.099:

> "A cobrança do Imposto de Renda mês a mês, pelo sistema de bases correntes, não descaracteriza a complexidade do fato gerador, findo em 31 de dezembro de cada ano" (STJ, 2.ª T., REsp 37.7099/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 03.04.2003, *DJ* 12.05.2003, p. 264).

Em síntese, a questão da produção de efeitos da nova lei tributária material pode ser assim resumida:

Aplicação da legislação tributária	Fatos geradores não consumados	Imediata
	Fatos geradores pendentes	Imediata
	Fatos geradores consumados	Não se aplica

3.3.3.2 *Exceções legais ao princípio da irretroatividade*

Neste ponto, é fundamental entender que **o princípio da irretroatividade, conforme definido no art. 150, III, *a*, da CF, *não possui qualquer exceção***. Não há, portanto, nenhuma hipótese em que se possa cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

No que se refere ao princípio da irretroatividade disciplinado no **CTN**, a abrangência é mais ampla, o que dá ensejo ao surgimento de exceções.

A maior amplitude ocorre porque o Código trata da irretroatividade de toda a legislação tributária e não apenas da lei que institua ou majore tributos. Já as exceções terão vez em situações bem específicas, não relacionadas à majoração ou instituição de tributo.

3.3.3.2.1 A lei expressamente interpretativa

A primeira exceção refere-se à lei expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Os estudiosos da hermenêutica jurídica classificam a interpretação quanto à fonte em **administrativa** (feita pelas autoridades administrativas na aplicação da norma aos casos concretos), **doutrinária** (feita pelos estudiosos do direito), **jurisprudencial** (adotada reiteradamente pelos órgãos judiciários, nos processos que lhe são submetidos) e a **autêntica** (emanada do mesmo órgão responsável pela elaboração da norma interpretada).

É exatamente no âmbito da interpretação autêntica que surgem as leis expressamente interpretativas, definidas como aquelas que interpretam institutos previstos na mesma ou em outras leis.

Quando o dispositivo interpretado faz parte da própria lei que o interpreta, não se configura a retroatividade, pois tanto o dispositivo quanto sua interpretação constam da mesma lei, com vigência em data única.

A título de exemplo, pode-se citar o art. 32 do CTN, que define como sujeitos ao IPTU os imóveis

localizados na zona urbana do Município, e o parágrafo único do mesmo dispositivo, que esclarece o que deve ser considerado como zona urbana para efeito de incidência do imposto (norma expressamente interpretativa).

Situação diferente ocorre quando são editadas uma “Lei 01”, numa determinada data, e, posteriormente, uma “Lei 02”, com disposições que interpretam a “Lei 01”. Nesse caso, a “Lei 02” não revoga a “Lei 01”, mas tão somente aclara seu conteúdo.

Para quem admite a existência de leis interpretativas, estas, a rigor, não trazem inovações, de forma que é possível que a “Lei 02” retroaja à data da “Lei 01”.

Alguns autores negam a existência de leis interpretativas, alegando que ao legislativo não é dado interpretar outras leis, e que ou a lei inova no ordenamento jurídico (e não será interpretativa), ou apenas repete o que se afirma em lei anterior (e será inútil).

Apesar da discussão, o Supremo Tribunal Federal expressamente admite a existência das leis interpretativas, como demonstra o seguinte excerto, retirado do acórdão proferido na ADI 605/DF:

> “É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder – mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional” (STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 605/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.10.1991, *DJ* 05.03.1993, p. 2.897).

Há de se ressaltar que se a lei que se afirma interpretativa trouxer **efetivas modificações de institutos jurídicos**, ela terá caráter **normativo** e **não interpretativo**, sendo **impedida de retroagir**.

Um claro exemplo desta situação ocorreu com o advento da Lei Complementar 118/2005, que foi editada a pretexto de adaptar o Código Tributário Nacional às novidades trazidas pela nova Lei de Falências. Todavia, o Congresso Nacional aproveitou o ensejo para promover algumas mudanças que, a rigor, não possuíam qualquer correlação com as novas regras sobre falências e recuperação judicial.

Dentre as mudanças realizadas, uma chamou bastante atenção. O Código Tributário Nacional, em seu art. 168, prevê que o direito de pleitear restituição de tributos extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da **data da extinção do crédito tributário**.

O Superior Tribunal de Justiça, interpretando o dispositivo, firmou jurisprudência no sentido de que a data da extinção do crédito seria a data do **pagamento**, nos casos de lançamento de ofício ou por declaração e a data da **homologação**, nos lançamentos por homologação (as modalidades de lançamento serão estudadas no item 7.2).

Na prática, o efeito era fazer com que, nos casos de lançamento por homologação, sendo esta tácita, como ocorre na maioria dos casos, o prazo para o pedido de restituição fosse de **dez anos**, pois antes da

homologação o pedido já poderia ser feito, apesar de a contagem do prazo de cinco anos não se ter iniciado (**teoria dos cinco mais cinco**).

A matéria já estava pacificada quando veio ao mundo a LC 118/2005, afirmando, em seu art. 3.º, que, para efeito de **interpretação** do CTN, a **extinção do crédito tributário** ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por **homologação**, no momento do **pagamento** antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida Lei.

O objetivo da Lei era bem claro: reduzir o prazo para pedido de restituição de **dez** para **cinco** anos. Tratava-se de um desrespeitoso atropelo à jurisprudência do STJ. Mas a agressão ainda não estava completa. Na cláusula de vigência da LC 118/2005, estava escrito:

> "Art. 4.o Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3.o, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional".

Conforme se está a estudar, o citado art. 106, I, do CTN estatui que "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

Assim, toda a LC 118/2005 entraria em vigor 120 dias após a sua publicação. Não obstante, a nova "interpretação" dada ao art. 168 do CTN poderia ser aplicada aos atos e fatos pretéritos. Consequência pretendida: todos os pedidos de restituições pendentes estariam sujeitos ao novo prazo, de forma que os pedidos formulados há mais de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador seriam denegados.

A resposta do STJ, contudo, não demorou muito. A Corte entendeu que o alcance que o legislador complementar quis dar à novidade agredia:

a) a **separação dos poderes** (pois o Legislativo tentava infirmar **retroativamente** posicionamentos do Judiciário) e (o que é fundamental neste ponto do curso);
b) a garantia do **direito adquirido**, do **ato jurídico perfeito** e da **coisa julgada** (pela tentativa de conferir à "interpretação" uma retroatividade ilimitada, tendo por termo inicial a data da edição do CTN).

A palavra "interpretação" apareceu no Acórdão do Tribunal assim, entre aspas, aquelas aspas da desconfiança, usadas para avisar ao leitor mais incauto que a palavra "adornada" não deve ser tomada no sentido literal.

Apesar de proibir a retroatividade, o STJ entendeu que a mudança do prazo para pedido de restituição era válida. Aliás, não poderia ser de outra forma, afinal, como o CTN tem força de lei complementar, respeitada a Constituição Federal, alterações realizadas via nova lei complementar são plenamente válidas (EREsp 327.043-DF).

Colocando a coisa noutros termos, **a lei não tinha caráter interpretativo, mas sim normativo**. Inovava trazendo uma **alteração material**, uma **modificação** e, portanto, **só poderia ser aplicada a partir de sua vigência**.

Registre-se que, na sessão realizada no dia 15 de maio de 2007, o Supremo Tribunal Federal deu provimento parcial a Recurso Extraordinário interposto pela União contra a decisão ora comentada. O motivo foi meramente formal, qual seja, o fato de a decisão do STJ não ter sido proferida pelo Órgão Especial do Tribunal, mas sim por sua Primeira Seção, o que configura descumprimento da regra da reserva de plenário estatuída pelo art. 97 da Constituição Federal (RE 544.246/SE – noticiado no Informativo 467 do STF, de 23.05.2007).

Conforme se previa na primeira edição desta obra, a 1.ª Seção do STJ, cumprindo a decisão do STF, determinou o processamento de incidente de inconstitucionalidade e o órgão Especial da Corte proferiu novo acórdão adotando **exatamente o mesmo entendimento do primeiro julgado**. Pela relevância da matéria, transcreve-se o trecho mais relevante da respectiva Ementa (AI nos EREsp 644.736, *DJ* 27.08.2007):

> "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3.º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4.º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.
>
> (…)
>
> 3. O art. 3.º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.
>
> 4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3.º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.
>
> 5. O artigo 4.º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3.º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2.º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5.º, XXXVI).
>
> 6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida."

Tendo em vista o caráter constitucional da discussão, faltava o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o que veio a ocorrer em agosto de 2011. A Corte adotou os mesmos fundamentos invocados pelo STJ para chegar a idêntica conclusão. No entanto, o julgado foi muito importante por afastar as dúvidas ainda existentes sobre o parâmetro a ser aplicado para a aplicabilidade da nova norma.

Em termos mais precisos, a dúvida era a seguinte: definido que a Lei Complementar 118/2005 entrara em vigor no dia 9 de junho de 2005 (120 dias após a sua publicação), a aplicabilidade ocorreria para as **ações ajuizadas** a partir desta data (sendo irrelevante o dia do pagamento) ou para os **pagamentos**

realizados a partir desta data (não importando o momento do ajuizamento da ação)? Existia ainda uma corrente que defendia a aplicação, por analogia, do art. 2.028 do Código Civil, de forma a aplicar o prazo anterior (dez anos) se, na data da entrada em vigor da LC 118/2005, já houvesse transcorrido mais da metade de tal prazo.

O Supremo Tribunal Federal rechaçou expressamente a aplicação analógica da norma civilista, que não é norma geral, e, mesmo que o fosse, poderia ser derrogada pela cláusula de vigência, constante da LC 118/2005 (120 dias após a publicação). Ao final, adotou-se a data do ajuizamento da ação como parâmetro, ao se afirmar ser "**válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005** " (RE 566.621).

Por fim, ressalte-se que, mesmo admitindo a retroatividade da lei expressamente interpretativa, o CTN faz uma importante ressalva, excluindo a possibilidade de aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

A exclusão está em consonância com o princípio basilar de que não pode haver retroatividade de lei punitiva que traga como resultado o agravamento da situação da pessoa a ser punida, entendimento que, aliás, fundamenta o segundo caso de possibilidade de retroatividade da legislação tributária, estudado logo a seguir.

3.3.3.2.2 A lei mais benéfica acerca de infrações e penalidades

Esta hipótese de retroatividade decorre de uma forte influência do direito penal, ramo da ciência jurídica em que a retroatividade da lei mais benéfica é praticamente absoluta, inclusive beneficiando pessoas já condenadas por decisões judiciais transitadas em julgado.

Apesar da influência, deve-se ter em mente que, em se tratando de direito tributário penal, composto de normas tributárias que punem infrações de natureza tributário-administrativa, a lei mais benéfica retroage, **mas não alcança os atos definitivamente julgados**, conforme assevera expressamente o inciso II do art. 106 do CTN, assim redigido:

> "II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
> a) quando deixe de defini-lo como infração;
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que, mesmo encerrada a esfera administrativa, ajuizada a execução fiscal, efetivada a penhora, oferecidos e rejeitados os embargos à execução, enquanto não realizada a arrematação, adjudicação ou remição, ainda não há julgamento definitivo, sendo possível a aplicação de nova legislação mais benigna, conforme demonstra o seguinte acórdão, da lavra do Superior Tribunal de Justiça:

> "Execução fiscal – Multa – Redução de 30% para 20% – Art. 106 do Código Tributário Nacional – Leis paulistas 6.374/1989 e 9.399/1996 – Alegado julgamento definitivo em face da improcedência dos embargos à execução – Não ocorrência (precedentes) – Recurso especial não conhecido. O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, estabelece que a lei nova mais benéfica ao contribuinte aplica-se ao fato pretérito, razão por que correta a redução da multa para 20% nos casos, como na espécie, em que a execução fiscal não foi definitivamente julgada. Somente se tem por definitivamente julgada a execução fiscal quando realizadas a arrematação, adjudicação ou remição, nos moldes de rr. Precedentes desta Egrégia Corte Superior. Recurso especial não conhecido. Decisão unânime" (STJ, 2.ª T., REsp 183.994/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 11.04.2000, *DJ* 15.05.2000, p. 151).

Em segundo lugar, atente-se para o fato de que as três alíneas do transcrito art. 106, II, tratam exclusivamente de infrações e suas respectivas punições, de forma que **não haverá retroatividade de lei que verse sobre tributo, seja a lei melhor ou pior**.

Assim, a título de exemplo, se alguém deixou de pagar imposto de renda enquanto a alíquota era de 27,5%, não será beneficiado por uma posterior redução da alíquota para 25%, pois, em se tratando das regras materiais sobre tributos (alíquotas, bases de cálculo, contribuintes, fatos geradores), a legislação a ser aplicada será sempre a vigente na data do fato gerador.

Por fim, alguns autores defendem não existir qualquer diferença entre as hipóteses previstas nas alíneas *a* e *b*, pois deixar de tratar algo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão seria o mesmo que deixar de defini-lo como infração.

Entretanto, o fato de a alínea "b" exigir que o ato não seja fraudulento e **não tenha implicado falta de pagamento de tributo** aponta no sentido de que o dispositivo se refere exclusivamente às obrigações ditas acessórias (que não têm conteúdo pecuniário), de forma que a alínea *a* seria aplicável às infrações relativas às obrigações principais (com conteúdo pecuniário).

Em ambos os casos, a retroatividade é obrigatória, mesmo havendo dúvida sobre o correto enquadramento do fato, pois, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, conforme deixa claro o art. 112 do CTN, a ser estudado mais adiante.

Finalmente, a alínea *c* traz o mais típico caso de retroatividade da lei tributária que define infrações ou comina penalidades, qual seja quando "comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

Aqui, o raciocínio é bem simples. Suponha-se que alguém deixou de entregar uma declaração tributária quando a multa aplicável a tal infração era de R$ 500,00. Admita-se que, posteriormente, a multa foi diminuída para R$ 200,00. Caso o infrator ainda não tenha feito o pagamento, será beneficiado pela nova lei, tendo direito a efetuar o recolhimento do menor valor.

O exemplo não deve ser confundido com o citado anteriormente (redução da alíquota do IR). **Conforme ressaltado, a retroatividade só é possível em matéria de infração (direito tributário penal)**.

4

INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.1 NOÇÕES GERAIS DE INTERPRETAÇÃO

Interpretação é a parte da ciência jurídica que estuda os métodos e processos lógicos que visam a definir o conteúdo e o alcance das normas jurídicas. A hermenêutica jurídica estuda a teoria científica da interpretação.

Toda norma precisa de interpretação, por mais claro que seja o seu texto, não sendo correto o entendimento constante no antigo brocardo *in claris cessat interpretatio* (as normas claras não precisam ser interpretadas).

O perigo de afirmar que as normas consideradas claras não necessitam de interpretação é a possibilidade de o intérprete, na análise superficial de um texto, entender certas normas apenas no sentido imediato de seus dizeres, sem analisar o contexto em que se encontra o texto, suas conexões históricas, suas finalidades, entre outros aspectos relevantes.

Assim, usando um exemplo citado pelo Professor Luís Roberto Barroso, uma placa em que esteja escrito “Proibida a entrada usando sungas, maiôs, biquínis e similares”, parece conter uma regra clara, cuja interpretação é óbvia. Todavia, o sentido da norma varia de acordo com o contexto. Se a placa for

afixada na porta de um restaurante próximo ao mar, a regra extraída do texto é: “Para entrar aqui, vista-se”. Já se a mesma placa for afixada numa árvore na entrada de uma praia de nudismo, a norma extraída do texto é: “Para entrar aqui, dispa-se”.

Assim, não se pode confundir o **texto** com a **norma** que se extrai do texto. O **texto**, claro ou ambíguo, deve ser sempre interpretado para que dele se extraia o seu exato conteúdo (a norma).

Relembre-se uma outra situação, já analisada nesta obra. No Capítulo 3, item 3.1.2, discutiu-se a correta interpretação do parágrafo único do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), cuja redação é a seguinte:

> “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.
>
> Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos”.

A norma do parágrafo único parece bastante clara: se o ente federado não cria um imposto cuja competência lhe foi atribuída, nenhum outro ente poderá lhe fazer transferências voluntárias.

Entretanto, a interpretação teleológica do dispositivo aponta para outra conclusão, a de que é requisito essencial da responsabilidade fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos **economicamente viáveis** da competência constitucional de cada ente político.

Afora as diferenças específicas previstas no CTN, não existe uma disciplina diferenciada de “hermenêutica jurídico-tributária”, de forma que o estudo da interpretação da legislação tributária deve partir de alguns conceitos básicos da ciência da interpretação jurídica válidos para todos os ramos do direito.

4.2 CRITÉRIOS DE INTERPRETAÇÃO

Buscando extrair o preciso conteúdo e alcance da norma, a doutrina propõe diversos critérios (métodos, elementos, técnicas) interpretativos que observam a norma sobre diferentes prismas não hierarquizados.

Assim, fala-se em interpretação literal (gramatical), sistemática, teleológica e histórica.

A interpretação **literal ou gramatical** leva em conta exclusivamente o rigoroso significado léxico das palavras constantes do texto legal, sem considerar qualquer outro valor. Conforme será visto adiante, o CTN exige que as normas que versem sobre determinados conteúdos sejam interpretadas literalmente.

A **interpretação sistemática** analisa a norma como parte de um sistema na qual está inserida, buscando a harmonia e unicidade que devem caracterizar o ordenamento jurídico, afastando antinomias (contradições). Deixa-se de olhar exclusivamente para o texto do dispositivo interpretado e se passa a analisá-lo em conjunto com todos os demais dispositivos da mesma norma e com todas as demais normas correlatas que integram o ordenamento jurídico, respeitando-se a hierarquia.

A **interpretação teleológica** busca conhecer o sentido da norma através do entendimento da finalidade de sua inserção no ordenamento jurídico. A norma vem ao mundo com determinado intento, determinado propósito. O intérprete deve possuir em mente os objetivos que presidiram a elaboração da norma, para atribuir-lhe o sentido que mais se coadune com tais desígnios, de forma a concretizar, no mundo dos fatos, a vontade abstrata da norma.

A **interpretação histórica** leva em consideração as circunstâncias políticas, sociais, econômicas e culturais presentes no momento da edição da norma. Confere-se importância ímpar à análise das exposições de motivos do projeto de lei, das discussões do parlamento e da sociedade, da evolução histórica do instituto disciplinado na norma. Assim se chega ao que o legislador pretendia dizer ao redigir o texto objeto de interpretação.

Os critérios acima estudados não são hierarquizados, de forma que nenhum se sobrepõe aos demais. Não são excludentes, pois se complementam ao permitir a análise da norma sob diversos prismas (significado léxico, harmonia com o sistema, finalidades e contexto histórico) para que se chegue ao conteúdo e alcance precisos, consentâneos com o direito.

4.2.1 Interpretação quanto à fonte

Quanto à fonte da qual emana, a interpretação pode ser autêntica, doutrinária, judicial ou administrativa.

A interpretação é **autêntica** quando é realizada pela mesma autoridade responsável pela elaboração da lei interpretada.

Às vezes a interpretação é realizada no texto da mesma lei interpretada. É o caso dos dispositivos que trazem regras como “para os efeitos do art. 3.º desta lei, considera-se…”, e segue-se uma interpretação legal de um instituto citado no dispositivo referido.

Em outras oportunidades, edita-se uma “Lei 02” com o objetivo de interpretar disposições de uma “Lei 01”, anteriormente editada. É nesse caso que se fala em retroatividade da lei expressamente interpretativa, conforme estudado no capítulo anterior.

A interpretação é **doutrinária** quando é fruto do trabalho dos estudiosos do direito (doutrinadores) na análise das normas produzidas pelas autoridades competentes. Apesar de não ser uma interpretação de observância obrigatória, possui grande importância, pois serve como base para as demais fontes interpretativas, sendo comum que o legislador, o juiz e as autoridades administrativas fundamentem suas conclusões no posicionamento da doutrina especializada.

A interpretação é **judicial** quando emanada dos órgãos do Poder Judiciário (juízes e tribunais) ao analisarem os processos que lhes são submetidos. Quando as decisões se reiteram no mesmo sentido, diz-se que se formou jurisprudência. Assim, falar em jurisprudência é mais que falar em interpretação judicial. A decisão de um juiz é fruto de uma interpretação judicial. Para se falar em jurisprudência é necessário um conjunto de decisões de órgãos judiciais diversos – ou de estatura constitucional elevada – no mesmo sentido.

A interpretação é **administrativa** quando realizada pela administração pública no exercício de seu

mister de concretizar no mundo as disposições abstratas da lei. A administração interpreta a lei por intermédio de atos gerais e abstratos ou por meio de atos individuais e concretos.

A título de exemplo, quando o Secretário-Geral da Receita Federal do Brasil edita uma instrução normativa interpretando determinada lei tributária, o ato é geral (destinado a todos que se ponham ao alcance da lei) e abstrato (versa sobre hipóteses, não sobre casos concretos). Já quando um Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil elabora um auto de infração, também interpreta administrativamente a lei; entretanto, o ato decorrente é individual (destina-se exclusivamente ao contribuinte autuado) e concreto (refere-se a fatos concretamente verificados no mundo e não a meras hipóteses).

4.2.2 Interpretação quanto aos efeitos ou resultados

A lei, como obra do homem, não é uma obra perfeita.

Além dessa afirmativa incontestável, há de se recordar que o parlamento não é composto necessariamente de técnicos, e tampouco de juristas. Nele estão presentes, ao menos na teoria, representantes do povo, com suas diversas formações acadêmicas, ou até mesmo ausência delas.

Entre as diversas imperfeições percebidas no produto dos trabalhos legislativos, estão os casos em que as técnicas interpretativas estudadas apontam que o texto legal escrito diz mais do que deveria, mais do que o próprio legislador intentava dizer. O problema oposto também é possível, ocorrendo quando o texto diz menos do que deveria ter dito, menos do que o legislador almejava dizer.

Nesses casos, é necessário que o intérprete faça uma verdadeira retificação (ampliação ou redução) de alcance. Nesse contexto, a interpretação, quanto aos efeitos (ou resultados), pode ser classificada como declaratória, extensiva ou restritiva.

A interpretação **declaratória** opera-se quando o intérprete, utilizando dos critérios estudados, conclui que há coincidência entre o que o legislador quis dizer e o que efetivamente ficou disposto no texto legal, não havendo necessidade de se fazer qualquer correção interpretativa (ampliação ou restrição) do alcance normativo.

A interpretação é **extensiva** quando o intérprete percebe que no texto escrito o legislador **disse menos** do que pretendia, deixando de abranger casos que deveriam estar sob regulação, sendo necessário **ampliar** o conteúdo aparente da norma, de forma a atribuir-lhe o alcance que o legislador originariamente lhe quis conferir.

A título de exemplo, o legislador constituinte originário proibiu, no art. 150, IV, da CF/1988, a utilização de **tributo** com efeito de confisco. Entendendo que o objetivo do legislador era evitar que o Estado, no contexto da tributação, estipulasse quaisquer exações não razoáveis, o STF interpretou extensivamente a regra, aplicando-a, também, às **multas tributárias** (ADI 551).

A interpretação é **restritiva** quando o intérprete percebe que no texto escrito o legislador **disse mais** do que pretendia, abrangendo casos que não deveriam estar sobre sua regulação, sendo necessário se **restringir** o conteúdo aparente da norma, de forma a atribuir-lhe o alcance que o legislador originariamente lhe quis conferir.

Como exemplo, tem-se a regra estatuída pelo art. 195, § 6.º, da CF, segundo o qual o princípio da

noventena deve ser observado em qualquer caso de **instituição ou modificação** de contribuição para financiamento da seguridade social. Pela literalidade do texto, qualquer **modificação** estaria sujeita à noventena. Entretanto, percebendo que o intuito do legislador constituinte foi proteger o contribuinte contra mudanças que agravassem a carga tributária a que estava sujeito, o STF restringiu o alcance da norma para os casos de **instituição** e de **majoração** das citadas contribuições (ADI 1.135-9/DF).

4.3 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional possui poucas regras específicas sobre interpretação da legislação tributária. O motivo, conforme já ressaltado, é que as regras estudadas pela hermenêutica jurídica valem para todo o direito, que, nunca é demais ressaltar, é uno, sendo a separação em ramos apenas uma conveniência didática para facilitar-lhe o estudo.

Vale dizer, o CTN só trata de situações específicas, por vezes impondo critérios ou métodos a serem aplicados de forma vinculada para a análise de determinados institutos específicos da disciplina tributária.

4.3.1 A interpretação necessariamente literal de determinados institutos

É princípio de hermenêutica que as exceções devem ser interpretadas estritamente, sem a possibilidade de utilização de restrições e, principalmente, de ampliações ou analogias.

O motivo é por demais óbvio. Se forem permitidas interpretações extensivas e utilização de analogias para a pesquisa do alcance das exceções, estas tenderão a suplantar a regra, o que seria uma subversão da ordem.

De uma maneira mais clara, se uma regra possui três exceções e o intérprete, por meio de analogias e extensões, abarca como exceções mais três, cinco, dez casos, a tendência é que a exceção passe a ser regra; e a regra, exceção.

Na esteira deste raciocínio, o CTN submeteu determinados institutos tributários a uma interpretação necessariamente literal. **Todos** se referem a situações que configuram exceções a importantes regras tributárias.

A terminologia adotada pelo Código não é das melhores, pois, ao afirmar que a interpretação de certas normas deveria ser feita literalmente, o legislador não quis afirmar ser impossível a utilização dos critérios teleológico, histórico e sistemático.

Como exemplo do afirmado, lembre-se que toda norma jurídica infraconstitucional está sujeita à aferição de sua compatibilidade com a Constituição Federal. Quando se faz controle de constitucionalidade, deixa-se de olhar para a norma como um ente isolado no mundo e passa-se a encará-la como integrante de um sistema em que absolutamente todas as normas têm que ser compatíveis com a Constituição, sob pena de invalidade.

Percebe-se, pelo exemplo citado, que toda norma deve ser interpretada também de maneira sistêmica,

mesmo aquelas que o CTN afirma deverem ser interpretadas literalmente.

Na realidade, conforme explicado, o CTN quer que certas normas sejam interpretadas estritamente, sem a possibilidade de ampliações. Nesse contexto, o Código afirma, em seu art. 111, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

a) suspensão ou exclusão do crédito tributário;
b) outorga de isenção;
c) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Os casos se referem a situações de exceção, pois a regra é que, se ocorreu o fato gerador, o crédito tributário deve ser constituído e o tributo exigido do sujeito passivo; se ocorreu infração, a penalidade deverá ser aplicada ao contribuinte.

Nos casos de **suspensão da exigibilidade** (art. 151 do CTN), temporariamente o tributo deixará de ser exigido. Nos casos de **exclusão** do crédito tributário, ou o tributo não será exigido (**isenção**), ou a punição não será aplicada (**anistia**). São exceções à regra e que devem ser interpretadas, no dizer do Código, **literalmente**.

A rigor, os casos de **outorga de isenção** configuram hipótese de exclusão do crédito tributário, sendo sua menção no inciso II apenas uma redundância.

A última hipótese versa sobre a **dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias**. Como se estudará em momento oportuno, tais obrigações são aquelas que não possuem conteúdo pecuniário, como, por exemplo, escriturar livros fiscais ou entregar declarações tributárias.

Ora, se a regra é escriturar livros fiscais e uma lei, por exemplo, dispensa os optantes do SIMPLES-Nacional de fazê-lo, tal exceção deve ser interpretada “literalmente”, de forma que os não optantes, mesmo que estejam na mesma situação econômico-financeira e exerçam exatamente a mesma atividade do optante, têm que proceder à devida escrituração.

Não obstante o entendimento aqui exposto, o Superior Tribunal de Justiça possui precedente afirmando a possibilidade de **interpretação extensiva** das hipóteses que o CTN submete à necessária interpretação literal. O caso mais relevante se verificou quando o Tribunal, analisando a lista de doenças cujos portadores têm seus proventos **isentos** do imposto de renda (art. 6.º, XIV, da Lei 7.713/1988), entendeu ser possível interpretar que a **cegueira** compreendia tanto a bilateral quanto a monocular.

Não obstante, o próprio STJ exclui a possibilidade de **interpretação analógica** de tais dispositivos, de forma a entender que não é viável o enquadramento da **surdez** na regra isentiva (REsp 1.013.060-RJ). Ora, conforme afirmado pela Corte, “a cegueira é moléstia prevista na norma, mas a surdez, não”. Fica fácil perceber que, no primeiro julgado, a Corte **não ampliou o âmbito de aplicação do dispositivo** além dos limites estritamente legais, apenas deu ao vocábulo cegueira um dos seus possíveis alcances literais; afinal, a lei não se refere à “cegueira bilateral”, mas simplesmente à “cegueira”.

O que aqui se aponta como proibido é a tentativa de incluir no dispositivo qualquer déficit visual que não pudesse se enquadrar em algum dos significados literais da palavra “cegueira”. Em suma, é plenamente compatível com o CTN interpretar de maneira ampla, mas dentro dos significados

literalmente possíveis, os dispositivos de lei que tratem dos institutos enumerados no multicitado art. 111.

Nessa linha, pareceu andar bem a ESAF, na prova do concurso para provimento de cargos de Fiscal de Rendas do Município do Rio de Janeiro, com provas realizadas em 2010, ao considerar **errado** item em que se afirmava que, do disposto no art. 111, I a III, do Código Tributário Nacional, "resulta não somente uma proibição à analogia, como também uma impossibilidade de interpretação mais ampla".

De qualquer forma, como o STJ expressamente já se referiu à possibilidade de **interpretação extensiva** dos dispositivos de lei que, segundo o CTN, deveriam ser interpretados literalmente (enquadrando na hipótese a analisada decisão acerca do vocábulo "cegueira"), aconselha-se aos que se preparam para provas de concurso público conhecer tal precedente.

4.3.2 A interpretação benigna em matéria de infrações

Aqui, mais uma vez, o direito tributário penal (aquele que se refere à definição de infrações administrativo-tributárias e suas respectivas punições na esfera administrativa) sofre influência direta do direito penal. Trata-se do princípio segundo o qual, na dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável à pessoa acusada do cometimento de uma infração (*in dubio pro reo*).

O primeiro aspecto importante a destacar é o âmbito de aplicação do princípio. A interpretação benigna **aplica-se exclusivamente à lei que define infrações ou comina penalidades**.

Em se tratando de lei que discipline o próprio tributo, definindo, por exemplo, o fato gerador, a alíquota, a base de cálculo ou o contribuinte, não há que se falar em interpretação mais favorável.

Se houver dúvida sobre em que posição deve ser enquadrada determinada mercadoria na tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, não se pode decidir pela posição que traga menor incidência tributária do II e do IPI tão somente por ser a interpretação mais benéfica.

A dúvida deve ser sanada utilizando-se dos diversos critérios interpretativos já estudados e a solução pode ser pela alíquota maior ou pela menor ou por qualquer outra intermediária.

Repise-se: **não** existe qualquer concepção interpretativa apriorística para se resolverem as dúvidas em direito tributário. Não são aplicáveis os brocardos "na dúvida favorecer o fisco" ou "na dúvida favorecer o contribuinte". O certo é: "na dúvida, dirima-se a dúvida".

Todavia, em matéria de infrações, existe a concepção apriorística ora estudada: "na dúvida, interprete-se em favor do acusado".

Por oportuno, transcreve-se o dispositivo do CTN que contém a regra:

> "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
>
> I – à capitulação legal do fato;
>
> II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
>
> III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
>
> IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".

O segundo ponto relevante é que, mesmo em se tratando de direito tributário penal, a interpretação

benéfica só é aplicável **em caso de dúvida**. São vários os precedentes do STJ no sentido de que, "não havendo divergência acerca da interpretação da lei tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado" (STJ, 2.ª T., REsp 9.571/RJ, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 18.10.1995, *DJ* 20.11.1995; STJ, 1.ª T., REsp 41.928/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 24.08.1994, *DJ* 26.09.1994, p. 25.609; STJ, 2.ª T., REsp 178.427/SP, Rel. Min. Adhemar Maciel, j. 01.09.1998, *DJ* 07.12.1998, p. 76).

Um exemplo, definido na jurisprudência, ajuda a aclarar a afirmativa. O art. 23, parágrafo único, III, do Decreto-lei 7.661/1945 (antiga lei de falências), afirmava que não poderiam ser reclamadas na **falência** as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas. Vários contribuintes em **concordata** (hoje substituída pela recuperação judicial) quiseram se livrar das multas tributárias com base no dispositivo.

Primeiro propuseram uma interpretação extensiva do dispositivo, afirmando que o legislador não queria beneficiar somente as empresas em processo de falência, mas também as concordatárias.

Com as discussões criadas, e vendo o insucesso da alegação, as concordatárias passaram a alegar que haveria dúvida no dispositivo e que, portanto, deveria ser aplicado o art. 112 do CTN, interpretando-se a então lei de falências da maneira mais favorável ao acusado.

A Primeira Seção do STJ, em 24.08.2000, no julgamento, por maioria, proferido no EREsp 111.926, firmou o entendimento de que o dispositivo legal citado não poderia, numa interpretação extensiva, ser aplicado à concordata. Asseverou-se, na ocasião, que, na concordata, a supressão da multa moratória beneficia apenas o concordatário, que já não honrara seus compromissos, enquanto na falência, a multa, se imposta, afetaria os próprios credores, quebrando o princípio de que a pena não pode passar do infrator.

Não havia, portanto, dúvida na interpretação da norma, não sendo o caso de utilização do art. 112 do CTN.

4.3.3 Princípios de direito privado e princípios de direito público

O direito tributário é ramo de **direito público**, estando sujeito, por conseguinte, aos princípios basilares que informam o regime jurídico publicista, quais sejam a **supremacia do interesse público sobre o interesse privado** e a **indisponibilidade do interesse público**.

O **direito privado** fundamenta-se em princípios diametralmente opostos, pois, nas relações entre particulares, presume-se que **as partes buscam interesses privados, sendo tratadas de maneira igual pela lei** (não se fala em supremacia dos interesses de nenhuma das partes). **Os interesses privados são, em regra, disponíveis, sendo a indisponibilidade exceção**.

Percebe-se que, apesar da unidade do direito, o privatista raciocina de maneira diferente do publicista, pois os princípios norteadores dos respectivos ramos são manifestamente opostos.

Até aí nenhuma novidade, nenhum problema. As complicações poderiam surgir nos diversos momentos em que as normas constitucionais se utilizam de conceitos de direito privado para definir ou limitar competências tributárias.

Como exemplo, pode-se citar a norma constitucional que atribui competência para que os Municípios

instituam o ITBI, assim redigida:

> "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (…)
> II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição".

Trata-se indiscutivelmente de uma norma constitucional-tributária que define e limita a competência tributária municipal. Entretanto, a norma é redigida, do início ao fim, fazendo uso de institutos típicos de direito privado.

É o direito privado que estuda a propriedade e os seus meios de transferência, define o que é ato oneroso, o que são direitos reais, o que são bens imóveis por natureza ou por acessão física, enumera e regula os direitos reais sobre imóveis, os direitos de garantia, os casos de cessão de direito, enfim, **todos** os institutos citados no dispositivo transcrito são objeto de estudo do direito privado (direito civil).

Poderia o intérprete mais apressado ter dúvida sob qual enfoque o dispositivo deveria ser interpretado: sob a ótica do direito público ou sob a do direito privado.

Conforme afirma o art. 109 do CTN, os princípios gerais de direito privado devem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Em outras palavras, se o intérprete quer entender o significado de propriedade para interpretar a regra que atribui ao Município a competência para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (CF, art. 156, I), deve procurar os compêndios de direito civil.

Porém, não lhe será útil vasculhar os princípios gerais adotados pela doutrina civilista para perquirir os efeitos tributários da propriedade, pois tal atividade é levada a cabo sob outra ótica, a dos princípios de direito tributário.

As restrições não se aplicam tão somente à utilização dos princípios de direito privado para o estudo da matéria tributária, pois o direito tributário também não pode tudo nesta seara.

Quando o legislador constituinte adota determinado instituto de direito privado na regra que atribui ou limita competência tributária, imagina tal instituto conforme conhecido e definido pelos privatistas.

Admitir que o legislador tributário altere um conceito de direito privado do qual o legislador constituinte fez uso na definição ou limitação de competência tributária seria legitimar a mudança da Constituição por norma infraconstitucional.

É bem fácil entender a afirmação feita acima quando se relembra serem diferentes os conceitos de texto e de norma. O texto é composto pelos signos colocados sobre o papel. A norma é a regra de conduta extraída da leitura do texto, mediante a utilização das técnicas interpretativas.

Relembre-se o exemplo citado no início deste Capítulo. Dependendo do contexto, de um mesmo texto ("Proibida a entrada usando sungas, maiôs, biquínis e similares") poderiam ser extraídas normas de sentidos absolutamente opostos. Assim, do texto, na entrada de um restaurante, extraía-se a norma "Vista-

se”; na entrada de uma praia de nudismo, extraía-se a norma “Dispa-se”.

A norma constitucional nada mais é que o conteúdo extraído do **texto** constitucional, mediante a utilização das técnicas interpretativas.

Assim, se o legislador tributário edita norma em que se afirma que “**para efeitos de cobrança do IPTU considera-se propriedade** ...” e continua a sentença dando uma definição de propriedade diferente da lição comezinha de direito civil, não estará simplesmente mudando um conceito, estará agredindo a Constituição Federal.

Caso se admita como possível a situação aqui exemplificada, toda a Constituição Federal poderia ser alterada sem a necessidade do procedimento mais rigoroso que a define como rígida e, em situações específicas, até mesmo sem respeito às cláusulas pétreas.

Seguindo a esteira deste entendimento, o Código Tributário Nacional, no seu art. 110, afirma que lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A rigor, a definição e limitação das competências tributárias é matéria disciplinada exclusivamente na Constituição Federal, não podendo haver inovação de conteúdo nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, nem nas Constituições Estaduais. Em provas de concurso público, todavia, deve ser tida por correta a literalidade da lei. Assim, não se pode alterar, na legislação tributária, conceito expressa ou implicitamente utilizado nas leis máximas dos entes políticos menores ou na Constituição Federal.

A interpretação *a contrario sensu* é também importante, de forma que os **conceitos de direito privado que *não* tenham sido utilizados pelas citadas leis máximas podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional**, não havendo que se falar em inconstitucionalidade neste caso. Como será visto adiante, o CTN efetivamente disciplina de maneira diferenciada diversos institutos de direito privado não utilizados na Constituição, como se pode perceber nas regras sobre transação e compensação, entre outras.

Uma controvérsia recentemente solucionada pelo Supremo Tribunal Federal exemplifica o que foi acima exposto.

A Constituição Federal previa no texto originário do art. 195, I, entre outras, uma contribuição social sobre o **faturamento**.

A palavra “faturamento” sempre foi entendida como referente às receitas decorrentes da venda de mercadorias e, por extensão, da prestação de serviços (operações sujeitas à fatura). Em suma, só é possível enquadrar dentro do conceito de faturamento a receita operacional, assim entendida aquela que a empresa obtém por meio de atos de compra e venda, seja de mercadorias, seja de serviços.

Não é possível, sem agredir o mínimo semântico da palavra faturamento, fazê-la compreender, por exemplo, as receitas financeiras, como os juros.

Na contramão deste raciocínio, foi editada a Lei 9.718/1998, que ampliou a base de cálculo da

COFINS e do PIS, cujo art. 3.º, § 1.º, assim definia faturamento:

> "Art. 3.º O faturamento a que se refere o artigo anterior compreende a receita bruta da pessoa jurídica.
>
> § 1.º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

O Supremo Tribunal Federal falhou por tardar, mas, sete anos após a edição da Lei 9.718/1998, concluindo o julgamento de uma série de recursos extraordinários, proferiu decisão histórica, assim anunciada no Informativo 408 da Corte (transcreve-se trecho):

> "O Tribunal, por unanimidade, conheceu dos recursos e, por maioria, deu-lhes provimento para declarar a inconstitucionalidade do § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998. Entendeu-se que esse dispositivo, ao ampliar o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita, violou a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, *b*, da CF, na sua redação original, que equivaleria ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF" (STF, 1.ª T., RE-ED 410.691/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 23.05.2006, *DJ* 23.06.2006, p. 52).

No entanto, desde o advento da Emenda Constitucional 20/1998, a Constituição prevê a possibilidade de criação de contribuição sobre **a receita ou o faturamento** (art. 195, I, "b"), de forma a tornar possível a incidência sobre a totalidade das receitas, como desejado pelo governo federal. Não obstante, a edição de uma Emenda à Constituição não tem o chamado "efeito Lázaro", ressuscitando os mortos ou constitucionalizando o que "era inconstitucional". Lei inconstitucional é lei natimorta, não sendo possível aplicar a teoria da recepção para receber o que não era constitucional no seu nascedouro. Foi exatamente por isso que, no excerto acima transcrito, a Suprema Corte afirmou que o citado dispositivo da Lei 9.718/1998 "violou a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, *b*, da CF, **na sua redação original**".

Em respeito à decisão do STF, em 2011 o § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998 (acima transcrito) foi revogado. Já em 2013, a MP 627/2013 deu ao art. 3.º da mesma Lei (também acima transcrito) a seguinte redação: "O faturamento a que se refere o art. 2.º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977".

Para o perfeito entendimento da sistemática hoje vigente, registramos que o conceito de faturamento ao qual o novo dispositivo remete afirma que "a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados" (art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977).

4.4 O PRINCÍPIO DO *PECUNIA NON OLET*

Conforme já estudado no Capítulo 1, item 1.3.3, para o direito tributário não existe relevância se a situação que teve como consequência a ocorrência do fato gerador configure ilícito, mesmo que criminal.

Naquele ponto do curso, utilizou-se como exemplo a tributação dos rendimentos oriundos de atividades ilícitas, como o tráfico de entorpecentes ou a corrupção. Nesses casos, apesar de o fato que deu origem aos rendimentos ser criminoso ("não cheirar bem"), a renda dele decorrente é sujeita ao imposto de renda (dinheiro não cheira).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o Código Tributário Nacional prevê que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza de seu objeto ou efeitos ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118).

Assim, por exemplo, os requisitos para que se considere válido um negócio jurídico sob a ótica do direito civil (agente capaz; objeto lícito, possível, determinado ou determinável; forma prescrita ou não defesa em lei – CC, art. 104) são irrelevantes para se interpretar a definição legal de fato gerador.

Por isso, o próprio Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 126, que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais. Percebe-se que, nos termos do Código Civil, não havendo capacidade civil, o negócio jurídico celebrado é inválido. Para o direito tributário, contudo, a falta de capacidade civil é irrelevante, pois se ocorrer no mundo dos fatos a situação definida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária (fato gerador), o tributo será cobrado.

4.5 INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como visto, interpretar é perquirir o conteúdo e o alcance de determinada norma jurídica.

Entretanto, como o legislador não é Deus, a lei, sua obra, não consegue prever soluções normativas para todos os fatos que possam vir a acontecer no mundo. Surge então o problema das lacunas, situações não disciplinadas por lei, mas que precisam de uma solução a ser dada pelo direito.

Os estudiosos da ciência da interpretação discutem se efetivamente existem lacunas no ordenamento jurídico. A maioria conclui pela plenitude de tal sistema, pois mesmo quando a lei se apresenta lacunosa há a previsão, no próprio ordenamento, de como colmatar a lacuna.

A conclusão majoritária é que, vendo as normas de maneira estática, lacunas serão percebidas, mas, em sua dinâmica, as regras de integração da legislação irão garantir a plenitude do direito.

Assim, em homenagem ao **princípio da plenitude do direito**, o juiz está proibido de deixar de decidir os litígios que lhe são submetidos alegando que não existe lei disciplinando a matéria (proibição do *non liquet*), pois, nesses casos, o próprio direito lhe diz qual a providência a ser adotada.

Há de se ressaltar, porém, que não se pode confundir lacuna com os casos em que o legislador quis que determinado texto normativo abrangesse só determinadas situações e não outras. Nesses casos, o silêncio da norma deve ser interpretado como uma manifestação no sentido de que ela não deve ser aplicada a outros casos que não os previstos expressamente, pois, nas palavras do Ministro Moreira Alves, "só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam 'silêncio eloquente' (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia" (excerto do voto proferido no julgamento, pela 1.ª Turma do STF, do RE 130.552, Rel. Min. Moreira Alves, j. 04.06.1991, *DJ* 28.06.1991, p. 8.907).

A regra geral básica para a solução do problema das lacunas no direito brasileiro está prevista no art. 4.º da LINDB, assim redigido:

> "Art. 4.º Quando a lei for omissa o juiz decidirá o caso de acordo com: a analogia, os costumes e os princípios gerais de Direito".

Tratando-se de matéria tributária, contudo, a solução do problema das lacunas toma por base a regra específica – portanto prevalente – constante do art. 108 do CTN, abaixo transcrito:

> "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
>
> I – a analogia;
>
> II – os princípios gerais de direito tributário;
>
> III – os princípios gerais de direito público;
>
> IV – a equidade.
>
> § 1.º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
>
> § 2.º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".

O dispositivo é direcionado tanto para a autoridade fiscal quanto para a autoridade judiciária que se depare com uma situação cuja solução normativa não esteja prevista expressamente.

É apresentada uma sequência **taxativa e hierarquizada** de técnicas aptas a solucionar o problema da omissão na legislação tributária. Em primeiro lugar, tenta-se preencher a lacuna por intermédio da analogia, só se utilizando os princípios gerais de direito tributário na hipótese de não se encontrar uma solução viável por intermédio daquela técnica, e assim por diante.

A primeira técnica da integração prevista foi a **analogia**.

A analogia consiste na aplicação de uma norma jurídica existente a um caso não previsto, mas essencialmente semelhante ao previsto. Em outras palavras, a regra existente não abrange explicitamente o caso concreto a ser resolvido, mas como este se assemelha com o previsto abstratamente pode desfrutar

da mesma solução normativa prevista para aquele outro.

A analogia não deve ser confundida com a interpretação extensiva. Nesta, como visto no item 4.2.2, o intérprete percebe que o legislador, ao redigir o texto, disse menos do que intentava, de forma a ser necessária uma ampliação do conteúdo aparente da norma, abarcando situações aparentemente não previstas. Na analogia, a situação a ser resolvida está indiscutivelmente fora do alcance da norma, pois o legislador não pensava em tratar de tal situação ao escrever o texto, mas, em virtude de a situação imprevista se assemelhar à expressamente prevista, acaba por compartilhar com esta a mesma solução.

O fundamento da utilização da analogia é o princípio da isonomia, pois aos casos semelhantes devem-se aplicar soluções análogas. Imagine-se que, se para a situação "A" o legislador previu a solução "X", e para a situação "B", análoga à situação "A", não previu qualquer solução, a solução "X" pode ser aplicada também à situação "B", pois, provavelmente, assim faria o próprio legislador, caso fosse instado a resolver o problema.

Os professores Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino, em seu *Manual de direito tributário*, propõem o seguinte exemplo:

> "A legislação do IR prevê que, quando a autoridade fiscal verifica inconsistências na declaração de renda, pode notificar o sujeito passivo para prestar esclarecimentos na repartição, fixando-lhe um prazo de 20 dias para comparecimento. A legislação do ITR também prevê a possibilidade de notificar o sujeito passivo para prestar esclarecimentos relativos à declaração do ITR, mas não estabelece prazo nenhum. Nessa situação, a autoridade administrativa, ao intimar determinado sujeito passivo para prestar esclarecimentos relativos à declaração do ITR, pode fixar-lhe prazo de 20 dias para comparecimento à repartição, utilizando-se, por analogia, a legislação do IR".

Não preenchida a lacuna por meio da analogia, deve a autoridade responsável pela aplicação da legislação tributária buscar a solução nos **princípios gerais de direito tributário**.

Tais princípios são aqueles específicos desse ramo de direito, como o da anterioridade, noventena, isonomia, capacidade contributiva, não confisco, liberdade de tráfego, entre outros.

Superada a possibilidade de solução da lacuna normativa pelas suas primeiras técnicas interpretativas, a autoridade deverá partir para a utilização dos **princípios gerais de direito público**.

Perquire-se uma solução do problema por meio das diretrizes básicas válidas para os diversos ramos do direito público (administrativo, constitucional, processual, penal). São princípios que, por vezes, têm sua importância ampliada em alguns desses ramos, mas que, dada a unicidade do direito, podem ser úteis na solução de uma lacuna normativa em quaisquer deles.

Como exemplos, podem ser citados os princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, da indisponibilidade do interesse público, da segurança jurídica, da ampla defesa, do contraditório, da unidade da jurisdição, da liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão, entre outros.

Se nenhuma das três técnicas apresentadas resolver o problema, a autoridade responsável pela aplicação da legislação tributária se utilizará da **equidade**, procurando dar a solução mais justa para o

caso concreto que lhe é apresentado.

Trata-se de uma humanização do direito positivo, que traz para a autoridade responsável um amplo grau de discricionariedade para preencher a lacuna, adequando o ordenamento jurídico – normalmente composto de normas gerais e abstratas – às especificidades de um caso concreto.

4.5.1 Discricionariedade interpretativa e limitações ao uso das técnicas de integração

Pela análise realizada, percebe-se que a ordem estabelecida pelo CTN visa a solucionar o problema da lacuna normativa em direito tributário, sem completo abandono da rigidez que caracteriza o princípio da legalidade neste ramo da ciência jurídica.

Assim, estabeleceu-se uma rigorosa sequência hierarquizada de técnicas a ser seguida pelo intérprete, sem qualquer margem de discricionariedade que lhe permitisse valorizar mais ou valorizar menos determinada técnica ou aplicá-las conjuntamente.

O critério usado pelo legislador para consignar uma sequência de preferência entre as técnicas integrativas foi o de conferir à autoridade responsável o mínimo grau de discricionariedade possível, ampliando-o passo a passo, na medida do necessário.

Perceba-se que a discricionariedade existe na manipulação de cada técnica, jamais na escolha entre as técnicas, procedimento absolutamente vinculado.

Nesta linha, percebe-se que a analogia confere à autoridade competente para a aplicação da legislação tributária um certo grau de discricionariedade, pois há margem interpretativa na análise de semelhança entre as situações normatizadas pelo legislador e aquelas carentes de disciplinamento normativo expresso.

Entretanto, não se obtendo a solução do problema por meio da analogia, parte-se para algo que permite uma maior margem interpretativa, os princípios de direito, mas desde já restringindo a busca a princípios específicos do ramo tributário da ciência jurídica.

No passo subsequente, novamente a discricionariedade da autoridade é aumentada, uma vez que o campo de investigação dos princípios não mais se restringe a ramo jurídico específico (tributário), mas a um conjunto de ramos do direito (público).

Não resolvido o problema, o legislador tributário passa para a derradeira técnica, a que mais confere liberdade à autoridade responsável, determinando-lhe praticamente que crie a solução que lhe pareça mais justa (equidade).

Em nenhum caso se abandona por completo a legalidade, tão rígida em matéria tributária, pois, em primeiro lugar, o próprio Código proíbe que da utilização da analogia decorra a cobrança de tributo não previsto em lei (CTN, art. 108, § 1.º). Assim, por mais que uma manifestação de riqueza sem previsão de tributação se assemelhe a uma outra tributada, o tributo não pode ser cobrado.

A título de exemplo, quando um navio pesqueiro sai das águas territoriais brasileiras e captura pescados em alto-mar, ingressando novamente em território nacional (território aduaneiro), ocorre algo muito semelhante (análogo) à entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, fato gerador do imposto de importação. Entretanto, como a mercadoria não é estrangeira, a norma não incide, e o tributo

não é cobrado.

Caso a cobrança fosse realizada, haveria agressão indireta ao princípio da legalidade (CF, art. 150, I) e direta à regra restritiva ora comentada (CTN, art. 108, § 1.º).

Em segundo lugar, é também o princípio da legalidade que fundamenta a restrição contida no § 2.º do art. 108 do CTN, o qual impede que do emprego da equidade resulte a dispensa de tributo devido.

Assim, se a lei prevê a incidência tributária sobre determinado fato, não pode a autoridade fiscal, diante de considerações sobre o que seria justo no caso concreto, deixar de cobrá-lo.

Aliás, a equidade, como os demais métodos integrativos ora estudados, serve para solucionar o problema da inexistência de disposição normativa expressa, não podendo se converter num mecanismo que afaste a incidência de norma existente. Assim, se a lei que instituiu o tributo incidiu, não se pode dispensar o pagamento devido com base em equidade.

Provavelmente, o legislador positivou a regra com o objetivo de impedir manobras interpretativas conducentes a exonerações tributárias não previstas.

A título de exemplo, suponha-se que determinada incidência tributária pareça injusta no caso concreto e que o legislador não tenha criado qualquer norma isentiva para a situação. Sem a regra, o intérprete poderia pretender invocar a existência de lacuna na legislação, visando a solucioná-la por meio do manejo da equidade.

O raciocínio destoa do ordenamento tributário brasileiro por vários motivos. Em primeiro lugar, agride o princípio da legalidade (CF, art. 150, I). Em segundo, contrapõe-se à definição de tributo, que impõe a plena vinculação de sua atividade de cobrança (CTN, art. 3.º). Em terceiro, encontra impedimento na regra que submete as isenções à interpretação literal (CTN, art. 111, II). Em quarto – e não menos importante – agride a proibição ora analisada (CTN, art. 108, § 2.º).

Por fim, apesar de as restrições constantes nos parágrafos do art. 108 do CTN se aplicarem expressamente ao emprego da equidade e da analogia (raciocínio que deve ser seguido em provas objetivas de concursos públicos), o princípio da legalidade impõe que sejam observadas em qualquer caso de integração da legislação tributária.

Vale dizer, jamais se pode, com base em quaisquer das quatro técnicas integrativas da legislação tributária, previstas no art. 108 do CTN, exigir tributo não previsto em lei ou dispensar tributo legalmente previsto.

5

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O direito das obrigações é estudado na seara do direito civil, sendo no âmbito desse ramo jurídico que se deve buscar o conceito de obrigação.

No seu consagrado *Curso de direito civil*, Washington de Barros Monteiro assim define obrigação:

> "Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio".

A relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo, no polo ativo (credor) um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, no polo passivo, um particular obrigado ao cumprimento da obrigação. Essas duas pessoas, necessariamente presentes para que se forme o vínculo obrigacional, constituem os elementos subjetivos da obrigação tributária e serão estudadas em item específico.

Para entender por completo a relação, há de se analisar, também, seu elemento objetivo, ou seja, o objeto do vínculo existente entre devedor e credor.

Na definição de Washington de Barros, afirma-se que o objeto da obrigação é uma prestação econômica **positiva** ou **negativa**. Nesta linha, os civilistas classificam as obrigações como de **dar**, **fazer** ou **deixar de fazer** algo, sendo as duas primeiras modalidades positivas (pois importam um dever de agir), e a última negativa (importa um dever de se omitir).

Em direito tributário, a obrigação pode assumir as três formas previstas pelos civilistas: a obrigação de pagar tributo ou multa caracteriza-se como uma obrigação de **dar** (dinheiro); as obrigações de escriturar livros fiscais e de entregar declarações tributárias são obrigações de **fazer**; as obrigações de não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os documentos fiscais previstos na legislação são obrigações de **deixar de fazer**.

Conforme se verá adiante, no primeiro caso (dar dinheiro), a obrigação será considerada **principal**. Nos casos restantes, a obrigação será considerada **acessória**.

Alguns autores falam numa quarta modalidade de obrigação, consistente num dever de permitir algo (tolerar que se faça), como seria a obrigação de permitir o acesso da fiscalização a livros, documentos e mercadorias. Aqui se adotará a classificação tradicional (dar, fazer e deixar de fazer), sendo a obrigação exemplificada entendida como uma obrigação de não embaraçar a fiscalização (não fazer).

Uma outra controvérsia que poderia decorrer da definição de obrigação acima transcrita é o seu conteúdo econômico. Em matéria tributária, existem diversas obrigações enquadradas nas modalidades de fazer ou de não fazer, caracterizadas como um dever burocrático, sem qualquer conteúdo economicamente apreciável. Alguns autores afirmam, justamente por isso, que esses “deveres” não seriam alcançados pelo conceito de obrigação, sendo considerados “simples deveres administrativos”.

Tal posicionamento peca pelo fato de deixar de lado o direito positivo em nome de um entendimento doutrinário, não reconhecendo que, obedecidas as normas constitucionais, o parlamento tem liberdade para definir os contornos dos institutos jurídicos adotados no direito interno.

Registre-se, por oportuno, que a existência de obrigações sem qualquer conteúdo patrimonial não é novidade do direito tributário. Já em 1971, Pontes de Miranda, no seu *Tratado de direito privado*, afirmava – e bem exemplificava – o seguinte:

> “Longe vai o tempo em que se não atendia ao interesse somente moral da prestação, em que se dizia que a prestação tinha de ser patrimonial. O que se deve pode não ter qualquer valor material, como se A obtém de B que o acompanhe ao teatro por ser B de alta família. Nem o interesse é patrimonial, nem a prestação é de valor patrimonial, nem há ilicitude na promessa (…) No direito brasileiro, não há regra jurídica que exija às prestações prometidas o serem avaliáveis em dinheiro”.

Assim, pode-se afirmar que o caráter econômico da prestação não é algo essencial à definição de obrigação em direito privado e, ainda que o fosse, seria possível ao direito tributário alterar-lhe o conceito, porque este não foi utilizado expressa ou implicitamente pelas leis máximas dos entes políticos para limitar ou definir competências tributárias (interpretação *a contrario sensu* do art. 112 do CTN).

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise da obrigação tributária, nos termos disciplinados pelo Código Tributário Nacional.

5.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL

A primeira observação a ser feita é que o legislador do CTN utilizou as palavras “principal” e “acessória” num sentido bem diferente daquele estudado em direito civil.

Para os civilistas, a coisa acessória presume a existência de uma coisa principal (“não há acessório sem principal”), pois só esta existe por si, abstrata ou concretamente. Assim, é regra que a coisa acessória siga o destino da coisa principal. A título de exemplo, o aparelho de som automotivo instalado num veículo é uma coisa acessória (do veículo). Se o automóvel é vendido sem ressalva, o aparelho de som faz parte do contrato.

Nessa linha, se uma determinada obrigação é nula, nula também será a respectiva cláusula penal (multa), pois o acessório segue o destino do principal, e se não há o débito, não há a multa.

Em direito tributário, tanto um crédito quanto os respectivos juros e multas são considerados **obrigação tributária principal**, pois o enquadramento de uma obrigação tributária como principal depende exclusivamente do seu **conteúdo pecuniário**.

Conforme se analisou no estudo do conceito de tributo, a multa é, exatamente, o que o tributo, por definição legal, está impedido de ser: a sanção por ato ilícito. Entretanto, a obrigação de pagar a multa tributária foi tratada pelo CTN como obrigação tributária principal.

Vale dizer, **multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária**.

O legislador tributário optou por adotar essa fórmula aparentemente paradoxal com o objetivo de submeter a cobrança tanto do tributo quanto das respectivas multas ao mesmo regime jurídico, utilizando-se das diversas vantagens legais inerentes a tal regime.

Digna de nota uma observação a ser aprofundada em momento oportuno. Após a edição da nova Lei de Falências (Lei 11.101/2005) e a adaptação do CTN às novas regras (LC 118/2005), na falência, o crédito tributário referente à multa tributária deixou de ter a mesma preferência desfrutada pelo crédito tributário referente a tributo (art. 186, parágrafo único, III). Trata-se de um reconhecimento legal do que já vinha sendo entendido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, não mais se podendo afirmar que a cobrança de multas tributárias e tributos estejam submetidos exatamente ao mesmo regime jurídico. Contudo, continua escorreito asseverar que, se a obrigação tributária é de dar dinheiro, ela é principal, quer se refira à multa, quer se refira ao tributo.

Em resumo, ao afirmar que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1.º), o CTN acabou por definir que tal obrigação é sempre de dar (dinheiro), jamais de fazer ou deixar de fazer algo.

5.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA

Segundo o § 2.º do art. 113 do CTN, a obrigação acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Ao falar em prestações positivas ou negativas, o legislador tributário quis se referir às obrigações que os civilistas classificam como **de fazer** ou **deixar de fazer**. Não se incluem as obrigações de dar

dinheiro, porque estas, conforme analisado no item anterior, são consideradas “principais”. São, na realidade, obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais.

Aqui não valem as lições dos civilistas, no sentido de que a existência da coisa acessória pressupõe a da coisa principal. Em direito tributário, existem vários exemplos de obrigações acessórias que independem da existência de obrigação principal. Um excelente exemplo de tal situação é o art. 14, III, do CTN, que coloca como um dos requisitos para gozo de imunidade por parte das entidades de assistência social sem fins lucrativos que estas mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. É uma obrigação acessória (escriturar livros) para quem, em circunstâncias normais, não possui obrigações principais, ao menos no que se refere aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços (CF, art. 150, VI, *c*).

A relação de acessoriedade, em direito tributário, consiste no fato de que as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos, ou seja, são criadas com o objetivo de facilitar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como de possibilitar a comprovação deste cumprimento (fiscalização).

Assim, a declaração do imposto de renda facilita o cálculo do montante a ser recolhido e possibilita a verificação, por parte do Fisco, da correção do procedimento adotado pelo contribuinte.

Mesmo no que concerne às entidades imunes, as obrigações acessórias existem no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos, visto que são obrigadas a escriturar livros fiscais para que a Administração Tributária tenha como fiscalizá-las e verificar se as condições para a fruição da imunidade permanecem presentes.

Também é possível que, mesmo imunes, as entidades sejam obrigadas a recolher tributos na condição de **responsáveis**, como é o caso da entidade imune ao Imposto de Renda que faz pagamentos a uma pessoa física que lhe presta serviço, sendo responsabilizada pela retenção e recolhimento do respectivo imposto. Daí a necessidade de apresentação de Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), que existe no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

Claro que nada impede que as entidades, mesmo imunes, que descumpram as obrigações acessórias sejam multadas. Em tal situação, a entidade passa a ser sujeito passivo (devedor) de uma obrigação principal: a de pagar a multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

O CTN poderia ter afirmado que o descumprimento de obrigação acessória pode ser definido como fato gerador de obrigação principal concernente ao pagamento da respectiva penalidade pecuniária. Em vez disso, de maneira atécnica, optou por regular a hipótese asseverando que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (art. 113, § 3.º).

É impreciso afirmar que uma obrigação converte-se noutra, uma vez que, a título de exemplo, a obrigação de escriturar livros fiscais não se “converte” em multa quando descumprida. Se isso ocorresse, o contribuinte poderia optar por pagar a multa e não escriturar os livros, uma vez que a obrigação acessória, convertida em principal, e cumprida a tal título, deixaria de existir.

Apesar da imprecisão, em provas de concurso público, deve ser, como sempre, considerada correta qualquer assertiva que utilize a literal redação da lei, mas, caso se elabore uma questão com redação mais doutrinária, também deve ser considerada certa a fraseologia aqui adotada.

Em síntese, as obrigações tributárias podem ser visualizadas da seguinte forma:

	Espécies	Natureza	Modalidade Obrigacional	Objeto
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	***Principal***	Patrimonial	De **dar** (dinheiro)	Pagamento de tributo Pagamento de penalidade pecuniária
	Acessória	Não patrimonial	De **fazer** (ex. escriturar livros fiscais e entregar declarações tributárias) ou de **não fazer** (ex. não rasurar a escrituração fiscal e não receber mercadorias desacompanhadas dos documentos fiscais)	Prestações positivas ou negativas de interesse da arrecadação ou fiscalização

5.4 TEORIA DO FATO GERADOR

O estudo do fato gerador é o ponto central da teoria do direito tributário. A imensa maioria das lides tributárias tem como pano de fundo a discussão sobre a ocorrência ou não do fato gerador e, portanto, a incidência ou não de determinado tributo.

O primeiro ponto relevante é a imprecisão do Código Tributário Nacional ao reunir realidades completamente distintas sob a mesma rubrica (fato gerador).

A palavra “fato” se refere a algo concretamente verificado no mundo. Tanto é assim que as pessoas que prezam por um português escorreito, evitando as redundâncias, não dizem que “o fato é verdadeiro”, dizem simplesmente “é fato”, pois se é fato, é verdadeiro.

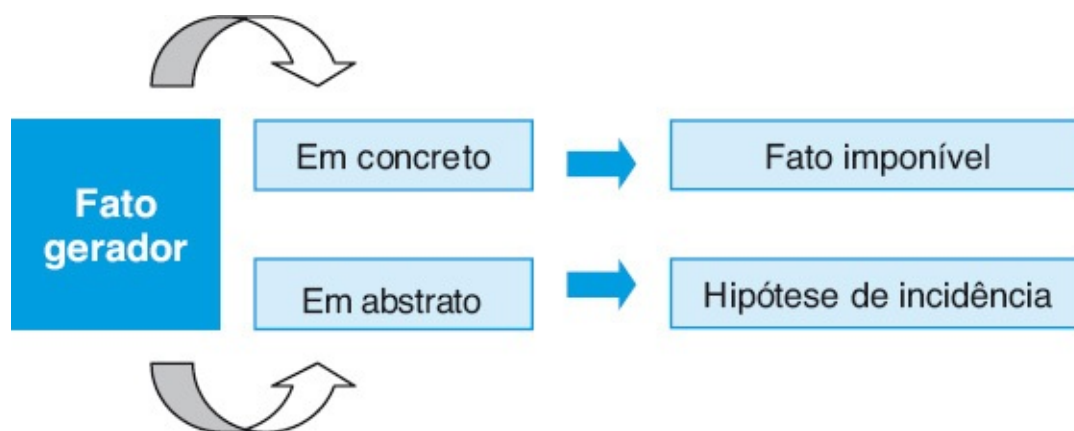
O problema é que o CTN trata como fato tanto a descrição abstrata prevista em lei quanto a situação concreta verificada no mundo.

Uma comparação com o direito penal ajuda a demonstrar a diferença. O art. 121 do Código Penal tipifica como homicídio a conduta de “matar alguém”. Nenhum penalista denominaria a previsão abstrata do dispositivo de “fato típico”, mas sim de “tipo penal”. Quando uma pessoa mata alguém no mundo concreto, aí sim tem-se por ocorrido o fato típico. É simples assim: *fato* é o que ocorre no mundo, *tipo* é a previsão abstrata, na letra da lei.

O CTN, em seu art. 114, afirma que o “**fato gerador** da obrigação principal é a **situação definida em**

lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Ora, se apenas está definida em lei, a situação não poderia ser denominada de "fato". Por isso, a boa doutrina afirma que a previsão abstrata deve ser denominada "hipótese", pois se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária. Daí a famosa terminologia "hipótese de incidência".

Já no art. 113, § 1.º, o CTN afirma que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador", neste caso o Código se refere efetivamente a um fato da vida, verificado no mundo concreto, sendo lícito denominar a situação de "fato gerador". Alguns doutrinadores preferem as denominações "fato imponível", "fato jurídico tributário" ou "fato jurígeno tributário", mas o que é relevante é utilizar a palavra fato apenas para situações concretas, jamais para se referir a meras hipóteses.

Dessa forma, tem-se:

Em provas de concurso público, o candidato deve ficar bastante atento à terminologia adotada pela banca. O normal é que se siga o linguajar do CTN, e se denomine de fato gerador tanto a hipótese de incidência (fato gerador em abstrato) como o fato imponível (fato gerador em concreto). Entretanto, em várias questões, percebe-se que o examinador preferiu fazer a diferenciação proposta pela doutrina.

A ESAF, no concurso para Gestor Governamental do Estado de Minas Gerais (prova aplicada em 2005), considerou **incorreta** uma assertiva que afirmava o seguinte: "A hipótese de incidência é o fato da vida que gera, diante do que dispõe a lei tributária, o dever de pagar o tributo".

O erro da assertiva é bastante óbvio. Hipótese de incidência não é um "fato da vida", mas tão somente uma descrição abstrata de comportamento que, verificado no mundo dos fatos, terá como consequência – agora sim – o dever de pagar tributo.

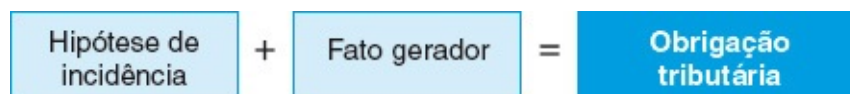
Na mesma prova, entretanto, a ESAF considerou **correta** a seguinte afirmativa: "O fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para que se considere surgida a obrigação tributária".

Se o examinador mantivesse o critério doutrinário, a assertiva estaria, a rigor, incorreta, uma vez que "situação prevista em lei" é hipótese e não fato. Entretanto, no item, o examinador seguiu à risca o que afirma o art. 114 do CTN, considerando correta a assertiva.

Portanto, em provas de concurso público, principalmente as objetivas, deve-se perquirir qual a linha terminológica que o examinador está seguindo ao utilizar a expressão fato gerador. Entretanto, ao utilizar a expressão hipótese de incidência, sempre a referência é a situações abstratas, e não a fatos

concretamente verificados no mundo.

Analisada a questão sob as óticas legal e doutrinária, passa-se ao estudo da teoria do fato gerador, adotando estritamente a terminologia legal. Vale dizer: como está consagrada na lei, a utilização da expressão “fato gerador”, quer em referência a descrições abstratas, quer tratando de fatos concretos, assim se fará daqui para frente, salvo expressa menção em sentido contrário.

Recorde-se, porém, que, para o surgimento do vínculo obrigacional, é necessário que a lei defina certa situação (hipótese de incidência), que, verificada no mundo concreto (fato gerador), dará origem à obrigação tributária. Dessa forma, tem-se:

5.4.1 Fato gerador da obrigação principal

Segundo o art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Situações **necessárias** são todas aquelas que precisam estar presentes para a configuração do fato. São verdadeiros requisitos. Assim, a entrada de uma mercadoria em território nacional é situação necessária para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação. Entretanto, para que a obrigação nasça, também é necessário que a mercadoria seja estrangeira.

É por conta desse raciocínio que o dispositivo legal afirma que a situação é definida não só como necessária, mas também como **suficiente** para o surgimento da obrigação principal.

O entendimento, aparentemente uma filigrana acadêmica, tem sido cobrado em provas de concurso público, conforme demonstra a seguinte assertiva, proposta pela ESAF no concurso para Auditor-Fiscal da Receita Federal (2005): “A situação definida em lei, desde que necessária para o nascimento da obrigação tributária principal, é o seu fato gerador”.

O item está errado porque, conforme exposto, para ser considerada fato gerador, não basta que uma situação seja necessária para o nascimento da obrigação tributária, é imprescindível que seja também suficiente para tanto.

5.4.2 Fato gerador da obrigação acessória

O CTN define, em seu art. 115, o fato gerador da obrigação acessória como qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Aqui o raciocínio é bastante simples e pode ser mais bem entendido com um exemplo.

Nos termos da legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza quem, no dia 31de dezembro de determinado ano, teve a posse ou a propriedade, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R$ 300.000,00 (trezentos mil reais), é obrigado a entregar declaração de rendimentos no ano subsequente (ano-exercício).

A situação descrita, nos termos da legislação aplicável, impõe a prática de um ato que não se

caracteriza como obrigação principal (entregar declaração de rendimentos), configurando, portanto, fato gerador de obrigação tributária acessória.

5.4.3 Fato gerador e princípio da legalidade

Como visto, o Código Tributário Nacional exigiu que o fato gerador da obrigação tributária principal fosse uma situação definida em **lei**.

A imposição já foi analisada por diversas vezes no decorrer desta obra, e é mera aplicação do princípio da legalidade, previsto genericamente no art. 5.º, II, *e*, especificamente, no art. 150, I, ambos da CF/1988.

Assim, definir os fatos geradores de uma exação é – juntamente com a definição das alíquotas, bases de cálculo e contribuintes – criar o tributo, o que somente pode ser feito por lei ou ato normativo de igual hierarquia (medida provisória), respeitada a reserva de lei complementar nacional para a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos.

Entretanto, ao tratar do fato gerador da obrigação acessória, o Código se referiu, de maneira ampla, à **"legislação"**, e não ao termo restrito **"lei"**.

Conforme estudado, a expressão legislação compreende todos os atos normativos gerais e abstratos que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, compreendendo desde a Constituição Federal e suas Emendas até o mais subalterno dos atos administrativos normativos.

Adotando a literalidade do CTN, seria possível sustentar a criação de obrigações acessórias por intermédio de **atos infralegais**, algo considerado impossível pelos constitucionalistas mais rigorosos.

A inconstitucionalidade entrevista por alguns decorre da imposição de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5.º, II). Assim, alega parcela da doutrina, a criação de qualquer obrigação – não importa se principal ou acessória – só poderia ter a lei como veículo de introdução no ordenamento jurídico.

O raciocínio é sedutor, mas não está em perfeita consonância com o direito brasileiro.

Como é consabido, o art. 84, IV, da CF atribui ao Presidente da República a competência de expedir decretos e regulamentos para a fiel execução da lei (poder regulamentar).

As obrigações são criadas por lei. O regulamento traz disposições mais detalhadas, que possibilitam o fiel cumprimento da lei regulamentada. Claro que o regulamento não pode criar novas obrigações que não tenham correlação com o estrito cumprimento da obrigação originariamente instituída por lei. Mas também é óbvio que o regulamento não vai se limitar a repetir o que já está colocado em lei, podendo trazer disposições que aparentemente criam novas obrigações, mas que, na realidade, apenas possibilitam o cumprimento daquelas já previstas em lei.

Nessa linha, se a lei instituidora do imposto de renda cria a obrigação de que os beneficiários de rendimentos anuais acima de determinado montante paguem certo valor a título de imposto de renda, seria lícito ao regulamento estipular a obrigatoriedade de que o cálculo do tributo fosse feito numa declaração a ser entregue ao Fisco. Nesta situação efetivamente se cria obrigação acessória por meio de ato infralegal, mas a obrigação criada está dentro do que é possível ao regulamento em sua função

constitucional de **disciplinar o fiel cumprimento da lei**.

É sob esta ótica que se considera constitucional a possibilidade de criação de obrigações acessórias por meio da legislação tributária. Assim, aquelas obrigações que facilitem, instrumentalizem ou concretizem o cumprimento da obrigação principal, são destas acessórias e podem ser instituídas por ato infralegal.

Em resumo, nos estritos termos disciplinados pelo CTN, a definição legal da situação que constitui o **fato gerador de obrigação principal** deve ser feita necessariamente por **lei ou ato de igual hierarquia** (medida provisória). Já a definição da situação que constitui o **fato gerador de obrigação acessória** pode ser feita pela **legislação tributária**.

O raciocínio tem sido estritamente seguido nas provas de concurso público, conforme demonstra o seguinte asserto, considerado **incorreto** pela ESAF no concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, realizado em 2009: "A instituição de obrigação acessória, com a finalidade de dar cumprimento à obrigação principal, deve atenção ao princípio da estrita legalidade".

5.4.4 O momento da ocorrência do fato gerador

O ponto central do estudo do direito tributário é a teoria do fato gerador. Saber **se** e, em caso positivo, **quando** ocorreu o fato gerador é a questão de maior importância dentro desta matéria, tanto para o Fisco, quanto para o contribuinte.

Neste ponto, será analisado o **aspecto temporal** da obrigação tributária, ou seja, o momento em que esta se considera nascida, como decorrência da verificação, no mundo dos fatos, da situação definida em lei como fato gerador.

O Código Tributário Nacional divide os fatos geradores em dois grandes grupos: um compreendendo os definidos com base em **situações de fato**; e outro composto por aqueles definidos com base em **situações jurídicas**. Como se verá, dependendo do enquadramento do fato gerador numa dessas hipóteses, diferentes serão as regras relativas ao momento em que o mesmo se tem por completo e acabado.

Ao definir o fato gerador de um tributo, o legislador escolhe uma situação de relevância econômica como base para a incidência. A opção normalmente recai sobre uma das tradicionais bases econômicas de tributação (renda, patrimônio e consumo). A escolha não é livre, pois decorre de uma prévia atribuição constitucional de competência.

Algumas vezes, as situações definidas como fatos geradores de tributos se enquadram com precisão em alguma hipótese já prevista em lei como geradora de consequências jurídicas. Noutras palavras, mesmo antes de a lei tributária definir determinada situação como fato gerador de um tributo, já há norma, de outro ramo do direito, estipulando efeitos jurídicos para o mesmo fato. Neste caso, pode-se dizer que o fato gerador do tributo configura uma **situação jurídica**.

Em outras hipóteses, a situação escolhida pelo legislador para a definição do fato gerador do tributo possuía apenas relevância econômica, mas não era definida em qualquer ramo de direito como produtora de efeitos jurídicos. Nestes casos, é correto afirmar que o fato gerador foi definido com base numa

situação de fato.

É óbvio que, após a lei tributária definir certa situação como fato gerador do tributo, tal situação passa a ser uma situação jurídica, uma vez que, verificada no mundo concreto, produz como efeito o surgimento do vínculo jurídico-tributário. Entretanto, para classificar a situação como “de fato” ou “jurídica”, o CTN se preocupou em identificar se, independentemente da tipificação como fato gerador de tributo, a situação já configurava um instituto jurídico disciplinado em outro ramo de direito (normalmente civil ou comercial).

Assim, ao instituir impostos sobre a propriedade, o legislador tomou por base, para a definição do fato gerador, situações que, independentemente da lei tributária, já possuíam seus contornos e efeitos definidos pela lei civil. Dessa forma, os impostos sobre a propriedade (IPTU, ITR e IPVA) têm por fatos geradores situações jurídicas.

Ao contrário, ao definir como fato gerador do imposto de importação a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, o legislador tributário conferiu efeitos jurídicos a uma mera situação de fato, não definida como produtora de efeitos jurídicos em qualquer outro ramo da ciência jurídica.

Perceba-se que hipótese de incidência do imposto de importação não é a compra de mercadoria estrangeira. Se assim fosse, o fato gerador seria uma situação jurídica, pois o contrato de compra e venda é disciplinado pelo direito civil, que lhe estabelece os efeitos.

5.4.4.1 Fato gerador definido com base em situação de fato

Segundo o art. 116, I, do CTN, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que o se verifiquem as **circunstâncias materiais** necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

No caso do imposto de importação, a circunstância material a ser verificada é a efetiva entrada da mercadoria no território brasileiro, ou seja, se ela cruzou a fronteira, adentrou nas águas territoriais ou ingressou no espaço aéreo.

Ocorre que seria muito difícil instalar uma fiscalização alfandegária na linha imaginária que define o mar territorial brasileiro ou o respectivo espaço aéreo. Foi justamente por isso que o legislador optou por utilizar a cláusula que lhe possibilita excetuar a regra (“salvo disposição em contrário”) e estatuir, na legislação aduaneira, que, para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo (Regulamento Aduaneiro, art. 73, e Decreto-lei 37/1966, art. 23).

5.4.4.2 Fato gerador definido com base em situação jurídica

Nos termos do art. 116, II, do CTN, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de **situação jurídica**, desde o momento em que esta esteja definitivamente constituída, nos termos de **direito aplicável**.

Como a situação já é disciplinada por outro ramo da ciência jurídica, para verificar a completude do

evento definido em lei como fato gerador do tributo, o intérprete deverá buscar, no direito aplicável, a estipulação do momento em que a situação está definitivamente constituída.

Assim, se o intérprete quer saber quando a propriedade imóvel está definitivamente transferida para efeito de configuração do fato gerador dos impostos sobre a transmissão (ITBI e ITCMD) ou para o efeito de modificar o sujeito passivo dos impostos sobre a propriedade imóvel (IPTU e ITR), a resposta estará na lei civil.

Novamente, vale a ressalva no sentido de que o *caput* do art. 116 do CTN afirma que as regras constantes do inciso são aplicáveis "salvo disposição em contrário", de forma que, também aqui, é possível a lei tributária definir diferentemente o exato momento da ocorrência do fato gerador.

Em resumo, o legislador tributário tem relativa discricionariedade para definir o momento da ocorrência do fato gerador. Caso não o faça, aplicam-se as regras do art. 116 do CTN.

5.4.4.3 As situações jurídicas condicionadas

Conforme definido pelo art. 121 do Código Civil, "considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto".

Assim, fica ao talante das partes a possibilidade de subordinar o efeito de um negócio entre elas celebrado a um evento futuro e incerto. O evento tem que ser incerto, como, por exemplo, "se chover em 31 de dezembro, fulano se compromete a..." não pode ser certo, como, por exemplo, "fulano se compromete a, no dia 31 de dezembro...". No primeiro caso, tem-se **condição** ("se chover" – algo incerto). No segundo, tem-se **termo** ("no dia 31 de dezembro" – algo certo).

A relevância do estudo das condições em direito tributário decorre da existência dos fatos geradores definidos com base em negócios jurídicos. Quando estes são condicionados, pode surgir a dúvida sobre o momento da ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, do nascimento da obrigação tributária. Como se verá adiante, esta data será um divisor de águas, uma vez que determinará a legislação material aplicável e, se for o caso, a taxa de câmbio a ser utilizada para a conversão de valores para moeda nacional.

Para se definir o momento em que o fato gerador se reputa perfeito e acabado, o CTN toma por base uma importante classificação que os civilistas dão às condições, dividindo-as em **suspensivas** e **resolutórias** (ou resolutivas).

As condições **suspensivas** são aquelas que **suspendem** a eficácia do negócio jurídico a que foram apostas, de forma que a eficácia somente surgirá com o implemento da condição.

Imagine-se que o pai de uma garota prometa ao namorado dela a doação de um apartamento para a residência do casal, quando (e se) o casamento vier a ser celebrado. Trata-se de um evento futuro e incerto (o casamento), **suspendendo** a eficácia do negócio jurídico celebrado (doação). A condição é, portanto, **suspensiva**.

Somente quando o casamento vier a ser celebrado (**implemento da condição**), o negócio jurídico se reputará perfeito e acabado, tomando-se por ocorrida a doação, situação necessária para a configuração do fato gerador do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD (que estará completo

com o registro do título no cartório de registro de imóveis).

É por isso que o CTN afirma, no art. 117, I, que, salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo **suspensiva** a condição desde o momento de seu **implemento**.

Quando a condição for resolutória, entretanto, o raciocínio é bastante diferente.

A condição é **resolutória** quando seu implemento tem por efeito **resolver** (desmanchar, desfazer, dissolver) o negócio jurídico que foi celebrado. Claro que, nessa situação, não há que se falar que o fato gerador ocorre com o implemento da condição, pois este, ao contrário, retira efeito do ato que foi praticado.

Suponha-se, como exemplo, que o pai daquela mesma garota, cujo marido foi contemplado com a doação de um apartamento, tentando estimular a manutenção do casal formado, doa-lhes uma casa de praia, colocando no novo contrato de doação uma cláusula no sentido de que, se o casal vier a se divorciar, a casa voltará a ser patrimônio do pai generoso. Nessa situação, a ocorrência do divórcio é algo que, se verificado no mundo, **resolve** um negócio jurídico que já era perfeito e acabado. A condição, nesse caso, é **resolutória**.

Na situação proposta, salvo disposição de lei em contrário, o fato gerador ocorre no momento em que a casa é doada (**celebração do negócio**, com o respectivo registro), sendo o implemento da condição (se vier a ocorrer) um irrelevante tributário que não redundará em nova cobrança de tributo nem devolução do montante anteriormente pago.

Nesta linha, o art. 117, II, do CTN afirma que, salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo **resolutória** a condição, desde o momento da **prática do ato ou da celebração do negócio**.

5.5 EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA

Existem meios diversos de se fugir da tributação. Tradicionalmente, o critério mais adotado pela doutrina para classificar tais meios toma por base a licitude da conduta.

Assim, quando o contribuinte usa de **meios lícitos** para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa, tem-se, para a maioria da doutrina, a **elisão** fiscal.

Já nos casos em que o contribuinte se utiliza de **meios ilícitos** para escapar da tributação, tem-se a **evasão** fiscal.

Por fim, existem casos em que o comportamento do contribuinte não é, a rigor, ilícito, mas adota um **formato artificioso**, atípico para o ato que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. Alguns denominam esta última hipótese de **elusão fiscal**; outros, de **elisão ineficaz** (pois possibilitaria que o fisco, descobrindo a simulação, lançasse o tributo devido).

Passa-se a analisar mais detidamente cada caso.

A **elisão fiscal** é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente

enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento **anterior** àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de **planejamento tributário**, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.

Tem-se afirmado, em sede doutrinária, que a elisão fiscal ocorre **antes da concretização do fato gerador**, uma vez que seria impossível evitar ou diminuir o ônus de uma incidência tributária já verificada no mundo dos fatos. O raciocínio, entretanto, comporta exceções. A título de exemplo, o momento da elaboração da declaração do imposto de renda das pessoas físicas (ano-exercício) é **posterior ao fato gerador** do tributo (ano-calendário); ainda assim é possível fazer que a incidência tributária seja menos onerosa, escolhendo o modelo de declaração mais favorável para cada caso concreto (completa ou simplificada).

Explique-se melhor o exemplo. Ao elaborar a declaração do IRPF, o contribuinte pode optar entre dois modelos de declaração. No modelo completo, pode abater dos rendimentos tributáveis determinadas despesas (educação, saúde, previdência, dependentes etc.). No modelo simplificado, o contribuinte troca todas as deduções que lhe seriam cabíveis no modelo completo por uma dedução-padrão de 20% (vinte por cento) até determinado limite. Assim, se um declarante possui quarenta mil reais de rendimentos tributáveis e a soma de suas deduções é de seis mil reais, aconselha-se que opte pela declaração simplificada, pois neste modelo lhe é lícito o abatimento de oito mil reais (20% dos rendimentos tributáveis), o que terá por consequência uma tributação menos onerosa. Agindo assim, tal contribuinte estará fazendo **elisão fiscal (conduta lícita) posterior à ocorrência do fato gerador**.

O exemplo proposto é excepcional, pois **a regra é que a conduta elisiva se verifique antes da ocorrência do fato gerador do tributo**.

A **evasão fiscal** é uma conduta **ilícita** em que o contribuinte, normalmente **após** a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a **evitar o conhecimento** do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

É tradicional em doutrina se afirmar que a evasão sempre é **posterior ao fato gerador** do tributo, pois só se esconde um fato que já ocorreu. Também neste caso a regra comporta exceções, basta lembrar dos casos em que contribuintes de ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador do tributo). Trata-se de uma forma de esconder a futura ocorrência do fato gerador do tributo (ou diminuir criminosamente o seu montante). É caso de **conduta evasiva anterior à ocorrência do fato gerador**.

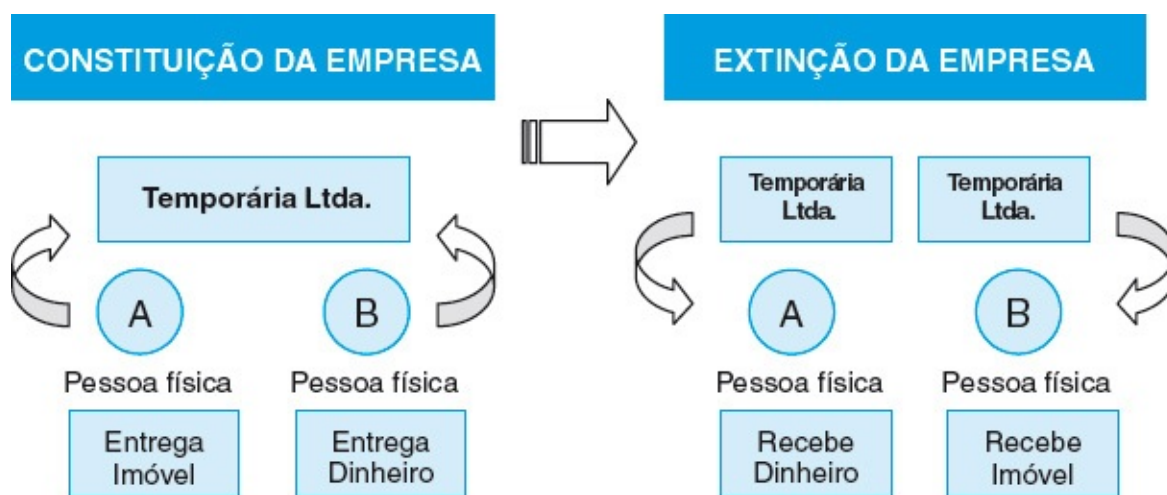
Também aqui há de se ressaltar que o exemplo citado é exceção, **sendo regra que a evasão decorra de comportamento posterior à verificação do fato gerador**.

Por fim, nos casos denominados pela doutrina de **elusão fiscal** (**elisão ineficaz** ou **elisão abusiva**), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar

artificiosamente da tributação.

Um exemplo famoso é a utilização artificial da imunidade tributária (ao ITBI) que o art. 156, § 2.º, I, da CF/1988 confere à incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica na realização de capital e na extinção da pessoa jurídica.

Imagine-se que um contribuinte "A" possua um imóvel no valor de um milhão de reais e o contribuinte "B" queira adquirir tal imóvel. A forma típica de se fazer o negócio é a celebração de um contrato de compra e venda entre "A" e "B", o que importaria a incidência do ITBI municipal. Suponha-se, contudo, que ambos firmem um contrato de constituição da sociedade comercial "Temporária Ltda.", cujo capital social é de dois milhões de reais, composto por duas quotas de um milhão de reais cada, de forma que "A" integraliza sua parte com o imóvel (operação imune ao ITBI) e "B" em dinheiro. Alguns dias após o registro dos atos constitutivos, "A" e "B" resolvem extinguir a sociedade "Temporária LTDA" e, utilizando da liberdade contratual que o direito privado lhes dá, estabelecem que "A" receberá sua parte em dinheiro e "B" receberá o imóvel (operação também imune ao ITBI). No final das contas, houve a transferência da propriedade do imóvel de "A" para "B" sem a incidência do ITBI.

A situação proposta pode ser visualizada da seguinte forma:

O caso é de **elusão fiscal** (**elisão ineficaz** ou **elisão abusiva**), pois, apesar de se dar uma **aparência de licitude** (não há qualquer ilegalidade em criar e, logo após, extinguir uma empresa), o que houve foi uma **simulação** (abuso de forma) consistente na celebração de contratos sucessivos (negócios simulados), visando a resultados que não são aqueles tipicamente almejados em tais contratos.

A doutrina tradicional enquadra tal situação como **elisão fiscal**, sem qualificá-la como ineficaz, raciocinando com base na aparência de licitude que reveste o negócio. Trata-se, no mínimo, de uma imprecisão, visto que não há como deixar de reconhecer uma diferença de essência entre os casos de elisão e os de elusão fiscal. Entretanto, seguindo a terminologia clássica, quando do advento de uma norma que se propunha a combater o abuso das formas jurídicas em direito tributário, propagou-se no meio jurídico a criação de uma norma geral antielisão fiscal.

Perceba-se novamente a imprecisão. Se elisão é, por definição, uma conduta lícita, como poderia o legislador criar uma norma antielisão?

Apesar de entender-se mais adequada a nomenclatura "norma geral antielusão", adotar-se-á, nesta

obra, a terminologia tradicional, por ser consagrada e usualmente aplicada em concursos públicos.

Resumidamente, os comportamentos que importam fuga da tributação têm suas principais características apontadas no quadro abaixo:

	Licitude do Comportamento	Momento da Ocorrência
Elisão	Lícita (planejamento tributário)	Em regra, antes do fato gerador (exemplo de exceção: declaração de IR)
Evasão	Ilícita (evita o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade)	Em regra, após o fato gerador (exemplo de exceção: notas fiscais fraudulentas)
Elusão (ou elisão ineficaz)	Formalmente lícita, mas com abuso de forma jurídica	Antes ou após o fato gerador

5.6 NORMA GERAL ANTIELISÃO FISCAL

A denominada norma geral antielisão fiscal foi estatuída pela Lei Complementar 104/2001, que inseriu no art. 116 do CTN um parágrafo único com a seguinte redação:

> "Art. 116.
> (...)
> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Conforme consta da exposição de motivos que acompanhou o então projeto de Lei (Mensagem 1.459/1999 do Presidente da República), a nova regra se constituiria em "instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma e de direito". O objetivo da regra, portanto, é evitar a elusão fiscal (elisão ineficaz), não obstante a denominação "norma geral antielisão", que, conforme ressaltado no item anterior, é adotada nesta obra por ser a terminologia consagrada.

Parte da doutrina considera inconstitucional a formulação de uma norma geral antielisiva no direito brasileiro. Invoca-se como fundamento, o fato de o sistema tributário nacional ter sido concebido dentro de um conjunto rígido de regras e princípios, sobretudo no que concerne à legalidade e à tipicidade (CF/1988, art. 150, I), indispensáveis ao alcance da segurança jurídica.

Para os defensores da inconstitucionalidade da norma, como somente é possível a cobrança de tributos quando os fatos da vida se enquadram na precisa definição legal do fato gerador (hipótese de incidência), não seria lícito violentar a norma tributária tentando enquadrar no seu âmbito de incidência negócios cuja concepção formal não se subsume ao tipo legal. Argumentam, ainda, que o próprio Código

Tributário Nacional veda que, do emprego da analogia, resulte a cobrança de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1.º).

Assim, se a Constituição Federal não permite, por exemplo, a cobrança de tributo na incorporação de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica na realização de capital e na extinção da pessoa jurídica, seria uma subversão da ordem desconsiderar um negócio jurídico desse modo formalizado e, entrando na essência dos fatos, equiparar a situação a uma transmissão onerosa *inter vivos* de propriedade imobiliária, cobrando o respectivo ITBI.

Há de se pontuar, entretanto, que a implantação de uma norma geral antielisão denota o esforço da administração tributária no sentido de criar mecanismos hábeis ao enfrentamento da astúcia do contribuinte que, a todo tempo, tenta se livrar do pagamento de tributos. É claro que a redução de despesas é importante para o desenvolvimento de qualquer atividade econômica, e o planejamento tributário contribui para essa diminuição de custos. O que a cláusula antielisiva busca combater é o planejamento tributário agressivo, caracterizado pelo abuso das formas jurídicas. Conforme bem assentado na prova do concurso para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, elaborada pela ESAF em 2012, "a elisão abusiva deve ser coibida, por ofender a um sistema tributário criado sob as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária" (CF/1988, art. 145, § 1.º).

Percebe-se com nitidez o exercício de ponderação principiológica – no caso, entre os princípios da legalidade e da segurança jurídica e os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, todos eles detentores de força constitucional. Afinal de contas, não parece justo que um contribuinte "X", ao praticar determinado fato gerador utilizando a forma jurídica convencional, seja chamado ao pagamento do tributo; e o contribuinte "Y", realizando o mesmo fato gerador, escape à tributação apenas pelo ardil de utilizar uma forma jurídica inabitual ou "estranha".

A limitação ao planejamento tributário abusivo é uma tendência internacional, e o parágrafo único do art. 116 do CTN reflete a absorção pelo legislador pátrio de ideias gestadas em sistemas jurídicos estrangeiros, com destaque para a **teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador**, desenvolvida na Alemanha, e a **teoria da finalidade negocial** ou do **teste do propósito negocial (*business purpose test*)**, originada no direito norte-americano e no direito suíço.

De acordo com a **teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador**, os fatos não devem ser interpretados segundo a forma jurídica com a qual se revestem, mas a partir dos efeitos econômicos efetivamente produzidos. Em outras palavras, a **"interpretação econômica"** prestigia a substância (essência) dos fatos em detrimento de suas características meramente formais, garantindo que pessoas em situações equivalentes sofram a mesma incidência tributária, independentemente do modo como formalizam suas relações privadas.

A **teoria do teste do propósito negocial (*business purpose test*)**, por sua vez, consiste na investigação da finalidade pretendida pelo contribuinte com a celebração de certos atos e negócios jurídicos. Percebendo-se a ausência de razões extratributárias – ou seja, que o ato ou negócio jurídico foi praticado com o exclusivo propósito de eliminar, reduzir ou postergar o tributo –, novamente haveria de prevalecer o fato sobre o "rótulo", a **substância sobre a forma (*substance over form*).**

No caso da sociedade empresarial “Temporária Ltda.”, citado no item anterior, o teste do propósito negocial passaria pela análise das providências adotadas pelos sócios para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Supondo que não houve estruturação de estabelecimento, contratação de funcionários, utilização de serviços de água, energia e telefonia, compra de materiais, captação de clientes, abertura de conta bancária, emissão de notas fiscais, enfim, qualquer indício do exercício da empresa, a extinção da pessoa jurídica pouco tempo depois de sua constituição e a forma escolhida para a liquidação das cotas sociais evidenciam que o propósito de “A” e “B” não era o exercício profissional de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (CC, art. 966), mas, sim, a transferência da propriedade imobiliária de “A” para “B” sem o pagamento de ITBI. Não havia propósito negocial, mas unicamente fiscal.

Por enquanto, o debate acerca da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN encontra-se pendente. A ADI 2.446/DF, proposta pela Confederação Nacional do Comércio, ainda aguarda julgamento, inexistindo pronunciamento do Supremo Tribunal Federal tratando diretamente da matéria. Nas provas de concurso público, aconselha-se presumir a norma como constitucional e seguir a literalidade do dispositivo legal.

Registre-se, por oportuno, que, apesar de não se referir diretamente à norma geral antielisão, o Superior Tribunal de Justiça, sob forte influência da doutrina alemã, já chegou a afirmar que, em matéria tributária, “a interpretação econômica se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica” (STJ, 1.ª T., REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07.06.2005, *DJ* 28.08.2005). A afirmativa foi literalmente cobrada no segundo concurso para Procurador da Fazenda Nacional, cujas provas foram elaboradas pela ESAF em 2007, e o item, por óbvio, foi considerado **correto**.

Em 2012, novamente no concurso para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, a ESAF mais uma vez exigiu dos candidatos o conhecimento acerca da “interpretação econômica do Direito Tributário”, considerando **correta** a afirmação de que “o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sob as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária”.

Sobre a maneira como o texto legal foi redigido, duas últimas observações são necessárias.

Em primeiro lugar, a autorização é para que a autoridade administrativa **desconsidere** determinados negócios jurídicos, e não para que os **desconstitua**. Assim, o negócio celebrado entre as partes continua eficaz, contudo, a autoridade o desconsidera, entra na essência dos fatos, cobra o tributo e a penalidade porventura devida, e sai de cena. Como o negócio continua válido para fins privados (apenas os efeitos tributários são desconsiderados), a atuação do órgão fiscal dispensa prévia provocação judicial, o que, por óbvio, não obsta que o contribuinte, sentindo-se prejudicado, exerça seu direito de ação perante o Poder Judiciário.

Em segundo lugar, o dispositivo é encerrado com a expressão **“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”**, de forma que, enquanto não editada pelo ente federado a lei reclamada pelo CTN, não seria possível, para uma parcela da doutrina, a aplicação imediata da

denominada “norma geral antielisão fiscal”.

Em âmbito federal, o governo por duas vezes tentou regulamentar a matéria por meio de medidas provisórias – a MP 66/2002 e, mais recentemente, a MP 685/2015 –, porém, em ambas as ocasiões, o texto correspondente à cláusula antielisiva foi rejeitado pelo Congresso Nacional na lei de conversão.

Nesse contexto, a **MP 685/2015** merece atenção pela **expressa referência à teoria do propósito negocial**. Os arts. 7º ao 12 do diploma pretendiam a criação de uma nova obrigação acessória, a Declaração de Informações de Operações Relevantes – DIOR, pela qual os contribuintes deveriam informar à administração tributária federal os atos ou negócios jurídicos que, acarretando supressão, redução ou diferimento de tributo, estivessem previstos em ato da Secretaria da Receita Federal ou houvessem sido praticados **sem razões extratributárias relevantes** ou com a adoção de forma não usual.

O texto legal previa que, na hipótese de as operações declaradas não serem reconhecidas pelo Fisco, o sujeito passivo seria intimado a recolher ou a parcelar os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora, tratamento semelhante ao dispensado nos casos de denúncia espontânea. Por outro lado, constatando-se o descumprimento da obrigação de declarar as operações indicadas na lei, a omissão dolosa do sujeito passivo seria interpretada como sonegação fiscal ou fraude, e os tributos devidos, cobrados com o acréscimo de juros moratórios e multa.

Travou-se grande debate no meio jurídico acerca da MP 685/2015, principalmente em torno da dificuldade de identificar com precisão o que seria um planejamento fiscal abusivo e da presunção do dolo, para fins de configuração do crime de sonegação fiscal, no caso de inobservância da obrigação acessória. Como resultado, as regras procedimentais para a aplicação da norma geral antielisiva acabaram não sendo ratificadas na lei de conversão (Lei 13.202/2015).

Mesmo antes da edição da MP 685/2015 – que, como dito anteriormente, tentou normatizar a teoria do propósito negocial –, a ESAF, ao abordar o tema da elisão fiscal, em 2012, no concurso para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, considerou **correta** a assertiva de que “para fins de sua configuração, tem grande utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal que, além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito”.

Atualmente, o embate sobre a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN e a ausência de regras próprias de regulamentação **não têm impedido a aplicação da norma** pelos órgãos administrativos federais, estaduais e municipais. Na prática, são utilizadas as regras de procedimentos administrativos já existentes, notadamente as relacionadas à revisão do lançamento do crédito tributário, assegurando-se ao contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório.

5.7 ELEMENTOS SUBJETIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Falar dos elementos subjetivos da obrigação tributária é falar dos **sujeitos** que figuram nos polos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, tendo a competência para exigir o seu adimplemento

(sujeito ativo) ou o dever de adimplementá-la (sujeito passivo).

5.7.1 Sujeito ativo da obrigação tributária

Segundo o art. 119 do CTN, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Conforme já comentado, não se pode confundir a atribuição constitucional de competência para instituir o tributo (competência tributária) com a possibilidade de figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária (capacidade ativa). A primeira é indelegável, a segunda é passível de delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Assim, ao definir como sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, o CTN não pretendeu impedir a delegação por uma pessoa de direito público a outra das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, uma vez que isto é expressamente permitido pelo art. 7.º do Código.

Nesta linha, entendendo que a delegação da capacidade tributária ativa muda o sujeito ativo do tributo, o STJ assim se manifestou:

> "Ilegitimidade passiva da União e legitimidade do FNDE e do INSS, visto que este é o agente arrecadador e fiscalizador da contribuição do salário-educação, repassando àquele os valores devidos e arrecadados, sendo, portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos moldes do art. 119 do CTN" (STJ, 2.ª T., AgRg REsp 257.642/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 15.08.2002, *DJ* 28.10.2003, p. 246).

Existe controvérsia doutrinária sobre a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de **direito privado**. Não obstante as discussões, seguindo a literalidade das disposições do CTN (arts. 7.º e 119), pode-se afirmar que somente as pessoas jurídicas de **direito público** têm a possibilidade de figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária.

Aqueles que advogam o entendimento contrário alegam, como exemplo, que as contribuições sociais corporativas instituídas em favor das entidades sindicais – conforme previsto no final do art. 8.º – teriam tais entidades de direito privado como sujeito ativo. Entretanto, uma breve leitura dos dispositivos legais que instituem a contribuição sindical revela que, apesar de as entidades sindicais serem as destinatárias do produto da arrecadação, quem aparece como sujeito ativo da contribuição é a União, por intermédio do Ministério do Trabalho e Emprego (CLT, arts. 578 a 610). Ressalte-se que, apesar de a execução fiscal por não pagamento da contribuição ficar a cargo das entidades sindicais, a certidão de dívida ativa que comprova o débito deve ser expedida necessariamente pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que demonstra que a administração do tributo fica a cargo da União, apesar de o destinatário da arrecadação possuir o ônus da cobrança judicial.

É relevante registrar, contudo, que, em 2009, o STJ sumulou entendimento aparentemente em sentido contrário ao aqui esposado, nos termos abaixo transcritos:

STJ – Súmula 396 – "A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural".

Conforme analisado no item 1.4.6.5.1 desta obra, a contribuição sindical prevista na parte final do art. 8.º, IV, da Constituição Federal é **tributo da espécie contribuição corporativa**. No que concerne aos trabalhadores rurais, a cobrança tem sido feita pela Confederação Nacional da Agricultura – CNA, uma **pessoa jurídica de direito privado**, tendo em vista a sucessão de eventos analisados abaixo.

O art. 4.º do Decreto-lei 1.166/1971 atribuía a capacidade tributária ativa para cobrança do tributo ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (**INCRA**), autarquia federal. Com o advento da Lei 8.022/1990, a atribuição foi devolvida à União que a exercia por intermédio da Secretaria da Receita Federal – SRF.

Posteriormente, foi editada a Lei 8.847, de 28 de janeiro de 1994, contendo, no seu artigo 24, I, a seguinte regra:

> "Art. 24. A competência de administração das seguintes receitas, atualmente arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal por força do artigo 1.º da Lei 8.022, de 12 de abril de 1990, cessará em 31 de dezembro de 1996:
>
> I – Contribuição Sindical Rural, devida à Confederação Nacional da Agricultura – CNA e à Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura – CONTAG, de acordo com o artigo 4.º, do Decreto-lei 1.166, de 15 de abril de 1971, e o artigo 580 da Consolidação das Leis de Trabalho – CLT".

É pacífico que, com a edição da norma, cessou a competência da SRF para cobrar a contribuição sindical rural. Entretanto, não ficou claro quem passaria a deter tal atribuição: o INCRA, nos termos da legislação anterior; ou a própria CNA, por ser a titular dos respectivos créditos.

Afirmar a capacidade ativa do INCRA seria reconhecer a **repristinação tácita** do Decreto-Lei 1.166/1971, o que não é admitido no Brasil (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, art. 2.°, § 3.°). Atribuir a cobrança à CNA aparentemente seria atribuir capacidade tributária ativa a pessoa jurídica de direito privado, o que está proibido pelo art. 7.º do CTN.

Em 18.05.1998, SRF e CNA firmaram convênio estipulando que esta passaria a cobrar a contribuição sindical rural. Muitos afirmaram que a SRF não podia delegar uma competência que já não detinha, mas o STJ entendeu que a atribuição já seria naturalmente da CNA, tendo em vista o disposto no art. 24 da Lei 8.847/1994, anteriormente transcrito. Nesse sentido, transcreve-se o seguinte excerto da Ementa do julgamento proferido pelo STJ nos autos do REsp 704.506, rel. Min. Eliana Calmon, j. 17.04.2008, *DJ* 06.05.2008:

> "Com o advento da Lei 8.847/94, cessou a competência da SRF para a arrecadação das contribuições sindicais devidas pelos produtores rurais e pelos trabalhadores rurais, que passaram ao encargo dos órgãos titulares, respectivamente, CNA – Confederação Nacional da Agricultura e CONTAG – Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura. Precedentes desta Corte."

Há precedentes do STJ em que a mesma conclusão é fundamentada no convênio celebrado entre SRF e CNA. A título de exemplo, ao julgar o REsp 712.965, o Tribunal expressamente fez constar da Ementa que **“** Em face de convênio celebrado entre a Receita Federal e a Confederação Nacional da Agricultura, esta última entidade jurídica passou a exercer a função arrecadadora da contribuição sindical rural” (STJ, 1.ª T., REsp 712.965, rel. Min. José Delgado, j. 12.04.2005, *DJ* 06.06.2005).

Em eventuais provas subjetivas de concurso público, aconselha-se que o candidato, para fundamentar o entendimento constante da Súmula STJ 396, invoque os dois fundamentos, quais sejam: a) o advento de nova lei revogando a competência da SRF; e b) o convênio firmado entre esta e a CNA.

Analisando os precedentes que resultaram na edição da Súmula, percebe-se que o STJ não chegou a se manifestar expressamente sobre a compatibilidade da cobrança do tributo pela CNA com o disposto no art. 7.º do CTN, que somente permite a delegação da capacidade ativa para pessoas jurídicas de direito público.

Apesar das opiniões divergentes, aconselha-se que, em prova de concurso público, seja adotado o entendimento de que **somente pessoas de direito público podem figurar como sujeito ativo numa relação jurídico-tributária**, visto que esse posicionamento encontra-se fundamentado em disposições expressas do Código Tributário Nacional. As eventuais questões objetivas que venham a abordar a Súmula STJ 396 provavelmente o farão de maneira literal, transcrevendo-se o enunciado antecedido de uma expressão como “Segundo o STJ…”.

Nessa linha, a ESAF, no concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal, realizado em 2009 (posteriormente à edição da Súmula STJ 396), considerou **correta** a seguinte assertiva: “No polo ativo da relação jurídico-tributária, necessariamente deve figurar pessoa jurídica de direito público”.

No julgamento dos recursos interpostos contra a questão, a banca manteve o gabarito com base em parecer no qual consta como fundamentos, além da literalidade do art. 119 do CTN, o fato de que, “nos termos do art. 606 da CLT, cabe às entidades fiscais promoverem a execução com base em certidão de dívida emitida pelo Ministério do Trabalho”, ou seja, basicamente os argumentos adotados nesta obra e que permanecem presentes, não obstante os termos da Súmula 396.

Também o CESPE tem adotado o entendimento aqui defendido. A título de exemplo, no concurso para provimento de cargos de Procurador Federal, com provas aplicadas em 2004, a banca considerou **correta** a seguinte assertiva: “Pessoas jurídicas de direito privado não podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária, mas podem ser destinatárias do produto da arrecadação”.

Por fim, o CTN, no art. 120, prevê uma hipótese de modificação superveniente de sujeito ativo. A situação já foi analisada quando do estudo da vigência espacial da legislação tributária, e refere-se ao caso de criação de novo ente federado por intermédio de desmembramento territorial de ente anteriormente existente. Neste caso, o Código afirma que a nova pessoa jurídica de direito público, além de aplicar a legislação do ente do qual se desmembrou até que crie a sua própria, sub-roga-se nos direitos deste, de forma a haver **inovação subjetiva** na obrigação.

Um exemplo ajuda a esclarecer a situação. Quem possuía débito de IPVA em virtude de propriedade

de veículo automotor licenciado em Município do Estado de Tocantins, quando este foi desmembrado de Goiás, passou a dever IPVA a Tocantins, de forma que houve mudança do sujeito ativo (mudança subjetiva) da obrigação tributária, uma vez que Tocantins se sub-rogou nos direitos de Goiás relativamente aos fatos geradores ocorridos em território tocantinense.

5.7.2 Sujeito passivo da obrigação tributária

Como as obrigações têm por objeto um dever de dar, fazer ou deixar de fazer, o sujeito passivo sempre será a pessoa obrigada a tais prestações. Em direito tributário, isto equivale a dizer que, na obrigação tributária principal, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar o tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 121); na obrigação acessória, o sujeito passivo é a pessoa obrigada às prestações – de fazer ou deixar de fazer – que constituem seu objeto (CTN, art. 122).

No que concerne à obrigação tributária principal, deve-se tomar cuidado com uma palavra que se consagrou e passou a ser utilizada de maneira atécnica, referindo-se a situações inteiramente distintas. Trata-se da palavra **contribuinte**.

As repartições fiscais, a imprensa e o povo utilizam a palavra contribuinte para se referir a quem quer que sofra a incidência econômica do tributo e, justamente por isso, **contribua** com a atividade financeira do Estado.

Assim, o sujeito que compra uma mercadoria qualquer arca com o ônus do ICMS e é, por isso, chamado de contribuinte. O problema é que o sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS da operação é o comerciante e não o consumidor. A relação jurídico-tributária se instaura tendo, no polo ativo, o Estado e, no polo passivo, o comerciante, legalmente definido como contribuinte.

Por tudo isso, hoje se fala em **contribuinte de fato** e em **contribuinte de direito**. No primeiro conceito estão enquadradas as pessoas que sofrem a incidência econômica do tributo (no exemplo dado, o consumidor), mesmo que formalmente não integrem a relação jurídico-tributária instaurada; no segundo caso, está enquadrada parte das pessoas que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária (no exemplo, o comerciante), sendo obrigadas a efetivamente pagar o tributo ou penalidade pecuniária (nas obrigações acessórias a classificação não é aplicável).

Falou-se em “parte das pessoas” porque, conforme se passa a analisar, existem duas diferentes modalidades de sujeito passivo da obrigação tributária principal, quais sejam os **contribuintes** e os **responsáveis**.

Seguindo a teoria adotada pelo Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que a diferenciação entre contribuinte e responsável parte da seguinte pergunta: **O sujeito passivo possui relação pessoal e direta com o fato gerador?**

Se a resposta for **positiva**, o sujeito passivo é **contribuinte** (**sujeito passivo direto**); se **negativa**, o sujeito passivo **é responsável** (**sujeito passivo indireto**).

O critério legal parece simples, mas o significado da expressão “relação pessoal e direta” com o fato gerador merece um detalhamento maior.

Tome-se como exemplo os impostos. Todos os impostos têm por fato gerador alguma manifestação de

riqueza (patrimônio, renda, consumo). Possui relação pessoal e direta com o fato gerador quem faz com que este aconteça, quem – no caso dos impostos – manifesta a riqueza definida em lei como fato gerador do tributo.

Se a pessoa que manifesta a riqueza é a mesma obrigada a pagar o tributo, tal pessoa é sujeito passivo na modalidade contribuinte, uma vez que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação.

Quando a pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo é diferente daquela que manifestou riqueza, apesar de estar vinculada ao evento definido em lei como fato gerador, tal pessoa é sujeito passivo na modalidade responsável, visto que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação.

Apesar de o sujeito legalmente definido como responsável não possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, não pode ser um estranho ao fato, devendo necessariamente possuir um **vínculo** com a situação tipificada na lei como fato gerador do tributo. A conclusão decorre não só de uma concepção de lógica, mas de disposição expressa constante no art. 128 do CTN.

Alguns exemplos podem aclarar as definições.

Segundo o art. 32 do CTN, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

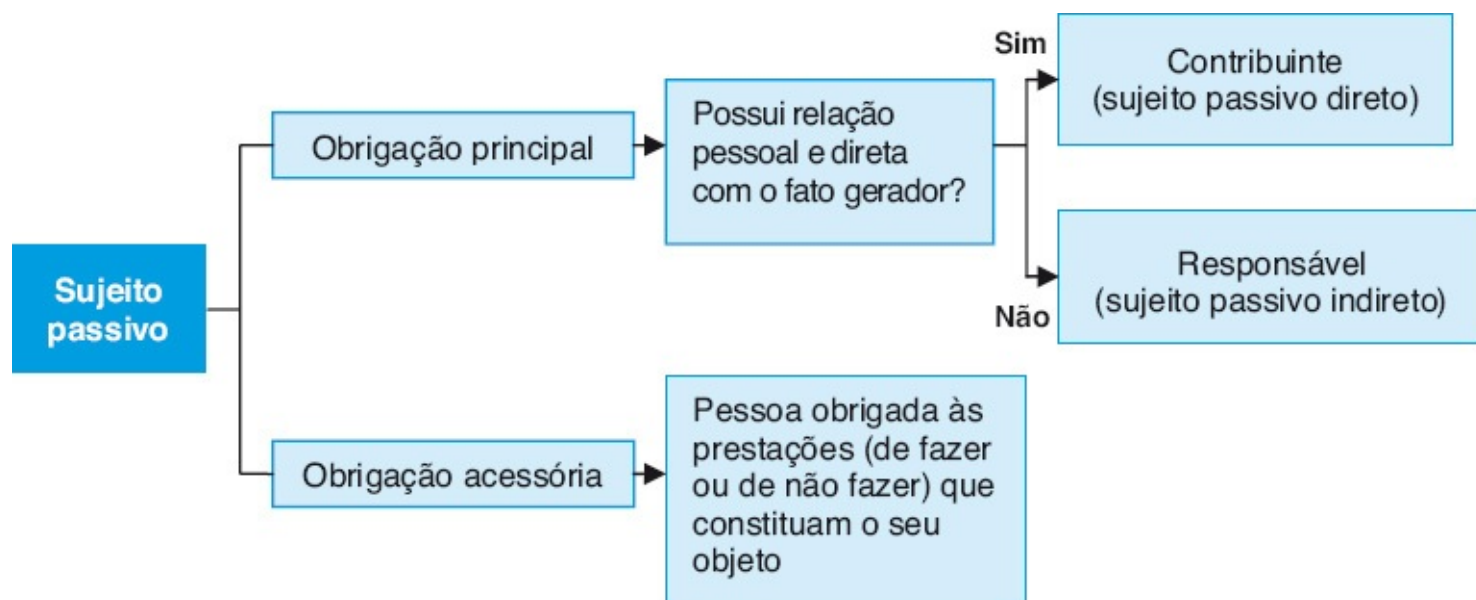
O proprietário do imóvel recebe anualmente uma notificação da administração tributária municipal para pagar o tributo. Perceba-se que a manifestação de riqueza tributada pelo IPTU é a propriedade (ou posse ou domínio útil). Quem manifesta riqueza é o proprietário (ou titular da posse ou do domínio útil). A obrigação de pagar é, portanto, da mesma pessoa que manifesta a riqueza. O sujeito passivo está na situação de **contribuinte**.

Na esteira deste raciocínio, o art. 34 do CTN afirma que **contribuinte** do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

No caso do imposto de renda das pessoas físicas, a situação é bastante diferente. O art. 43 do CTN assevera que o IR tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Quem manifesta riqueza no caso do imposto de renda é quem recebe o rendimento ou provento. É por isso que o art. 45 do Código estatui que o **contribuinte** do IR é de regra o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de a lei atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Ressalte-se que, mesmo no caso do possuidor do bem produtor de renda ou provento, o sujeito passivo possuirá relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo.

Entretanto, em face da dificuldade de fiscalizar todas as pessoas que percebem renda e proventos, o parágrafo único do mesmo artigo do CTN resolveu permitir que a lei instituidora do IR atribuísse à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de **responsável** pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. Em tal situação, o sujeito passivo (fonte pagadora) é uma pessoa que **não tem relação pessoal e direta com a situação definida em lei como fato gerador**, uma vez que **não é a**

pessoa que manifesta riqueza (quem manifesta a riqueza não é a fonte, mas sim o beneficiário dos rendimentos). A fonte pagadora, no caso de IR sujeito à retenção, é, por isso, definida como sujeito passivo na modalidade **responsável**.

Em síntese, as modalidades de sujeição passiva podem ser resumidas da seguinte forma:

É importante destacar que, apesar de o CTN definir responsável como o sujeito passivo que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha obrigação decorrente de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, II), a definição do contribuinte também tem que vir expressa na lei, porque ninguém pode ser obrigado a qualquer coisa, salvo em virtude de lei. Nessa linha, e mostrando um profundo respeito ao princípio da legalidade, o STJ afirma que não pode o magistrado ampliar o conceito legal de sujeito passivo da obrigação tributária para abranger todo um grupo econômico de empresas e não apenas a pessoa jurídica que efetivamente pagou a maior o tributo devido (REsp 1.232.968).

Como decorrência de a definição do sujeito passivo, em quaisquer de suas modalidades, possuir sempre sede legal, o art. 123 do CTN afirma que, salvo disposições de lei em contrário, as **convenções particulares**, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Claro que um contrato feito entre particulares não pode vincular a Fazenda Pública mudando algo que foi definido pela lei. Assim, suponha-se que "A" adquiriu um veículo de "B", tendo este se comprometido por escrito a pagar qualquer débito de IPVA porventura pendente. Se, dois anos após a alienação, o Estado descobre um valor não pago, relativo ao período em que "B" era o proprietário, o valor será cobrado de "A", pois o art. 131, I, do CTN atribui ao adquirente a condição de **responsável** pelo pagamento dos tributos relativos ao bem adquirido. Mesmo que "A", ao ser notificado do débito, apresente o contrato firmado com "B", a situação não se modifica, pois a avença firmada entre os particulares não pode ser oposta à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo. Caso "B" não cumpra sua promessa, "A" deve pagar o valor do tributo, podendo responsabilizar "B" pelo inadimplemento contratual, o que, a rigor, não tem qualquer relação com direito tributário, sendo matéria de direito civil.

Da mesma forma, a cláusula – comum em contratos de aluguel – que responsabiliza o locatário pelo IPTU incidente sobre o imóvel durante o período de vigência do contrato é válida entre as partes, mas, em caso de inadimplemento, a Fazenda Pública Municipal cobra o imposto do proprietário (**contribuinte**), cabendo a este, caso queira, ajuizar ação regressiva contra o contratante inadimplente.

Perceba-se que, nos termos legais, é possível que a lei tributária disponha em sentido contrário, admitindo a eficácia das relações entre particulares contra a Fazenda Pública. Na prática, é muito difícil que isto venha a se verificar, pois não parece ser algo interessante para o Estado elaborar uma lei que coloque a definição da sujeição passiva tributária ao arbítrio dos particulares.

5.7.3 Solidariedade

Segundo o art. 264 do Código Civil, há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Assim, há a **solidariedade ativa** quando, no polo ativo da obrigação, existe **mais de um credor** com direito a receber a dívida toda. Em contrapartida, há **solidariedade passiva** quando, no polo passivo da obrigação, existe **mais de um devedor** com a obrigação de pagar toda a dívida.

Na relação jurídico-tributária, o credor é a pessoa política (União, Estado, Distrito Federal ou Município) a quem a Constituição Federal atribuiu a competência para instituir o tributo, ou outra pessoa jurídica de direito público a quem a capacidade tributária ativa tenha sido delegada. Há de se concluir, portanto, que a rígida repartição de competência tributária **impede a existência de solidariedade ativa** nesta espécie de relação jurídica.

O parágrafo único do art. 264 do Código Civil afirma que a solidariedade não se presume, mas resulta da lei ou da vontade das partes.

Um dos pilares do direito civil é a liberdade contratual, de forma que os particulares podem firmar suas avenças, fontes de obrigação, com uma autonomia bastante acentuada. Tratando-se de direito tributário, a definição do sujeito passivo da obrigação – e, por conseguinte, dos casos de solidariedade – tem sede na lei, não havendo possibilidade de haver, neste ramo da ciência jurídica, solidariedade resultante da vontade das partes.

Vistas as peculiaridades do instituto da solidariedade em matéria tributária (ser sempre passiva e decorrente de lei), passa-se à análise da matéria conforme disciplinada no Código Tributário Nacional.

O art. 124 do CTN enuncia grupos de devedores solidários, quais sejam:

a) as pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
b) as pessoas expressamente **designadas por lei**.

A doutrina afirma que, no primeiro caso, tem-se a solidariedade **de fato** (ou natural); no segundo, a **de direito** (ou legal). A existência de uma solidariedade dita “de fato” não afasta a conclusão de que a solidariedade sempre decorre da lei, só que, nesta situação, a “lei” é o próprio CTN. Assim, a solidariedade dita “de direito” refere-se aos casos previstos nas leis tributárias específicas dos tributos a

que se refiram.

Na solidariedade **"de fato"**, o fundamento para a multiplicidade de pessoas no polo passivo da obrigação é o **interesse comum** que estas têm no fato gerador da obrigação. Os exemplos mais claros são os relativos a impostos sobre o patrimônio, nos casos de existência de mais de um proprietário. Dessa forma, se André, Bruno e Carlos são proprietários de um imóvel na área urbana do Município do Rio de Janeiro, o IPTU correspondente pode ser integralmente exigido de qualquer dos três, ou de dois deles, ou dos três ao mesmo tempo. Não importam as quotas individuais, pois, mesmo que Carlos possua 1% do imóvel, o Município pode exigir o IPTU integralmente dele. Neste caso, pagando o tributo, Carlos pode ajuizar ação regressiva contra os demais, cobrando os 99% que a eles cabiam, mas, novamente, há de se ressaltar que a possibilidade de regresso não é matéria tributária em sentido estrito.

Para que esteja configurada a solidariedade natural, portanto, é necessário que as pessoas obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à tributação. Em outros termos, tais pessoas necessariamente devem ter participado da situação definida em lei como fato gerador do tributo. A título de exemplo, em julgado bastante interessante, o STJ entendeu não estar configurada a solidariedade entre instituição financeira e empresa de arrendamento mercantil no tocante ao ISS incidente numa operação realizada entre esta e o arrendatário. Para o Tribunal, sendo a operação realizada entre o arrendatário e a instituição de arrendamento mercantil, o banco, pessoa jurídica distinta, não pode ser considerado responsável solidário pelo simples fato de fazer parte do mesmo grupo econômico que a instituição arrendadora. Nas pedagógicas palavras da Corte, em se tratando de ISS, a situação que evidencia a solidariedade "é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação" (STJ, 1.ª T., REsp 884.845-SC, rel. Min. Luiz Fux, j. 05.02.2009, *DJe* 18.02.2009).

A solidariedade **"de direito"** decorre de expressa previsão de lei específica de determinado tributo.

A título de exemplo, a Lei 9.528/1997 deu nova redação ao art. 30, VI, da Lei 8.212/1991, estabelecendo a seguinte regra:

> "Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
>
> (…)
>
> VI – o proprietário, o incorporador definido na Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, **são solidários** com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, **ressalvado o seu direito regressivo** contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem" (grifou-se).

5.7.3.1 Características da solidariedade

Em seu art. 124, parágrafo único, o CTN afirma que a solidariedade nele prevista **não comporta**

benefício de ordem.

No artigo subsequente, o Código assevera que, **salvo disposição em contrário** (a regra pode, portanto, ser legalmente afastada), são os seguintes os efeitos da solidariedade:

a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
c) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Passa-se à análise de tais características.

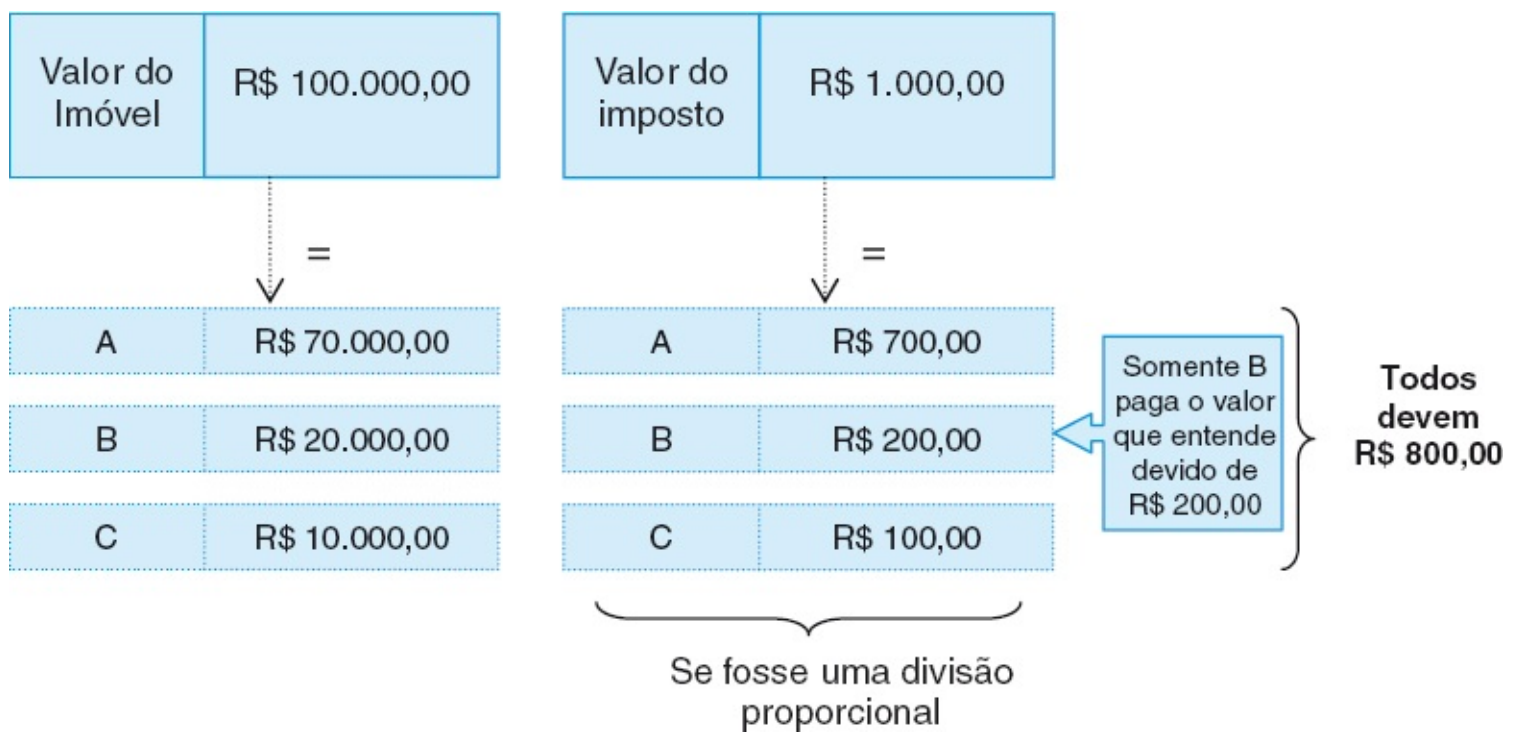
Imagine-se que "A", "B" e "C" são proprietários de um imóvel na área urbana do Município de Recife/PE. O imóvel tem o valor venal de cem mil reais, tendo "A" uma quota de setenta mil reais (70%), "B" uma quota de vinte mil reais (20%), e "C" uma quota de dez mil reais (10%). Suponha-se que, de acordo com o valor, uso e localização do imóvel, a alíquota do IPTU aplicável seja de 1%.

O mais justo é que o valor do IPTU devido (mil reais) seja dividido proporcionalmente entre "A", "B" e "C", de forma que o primeiro deve contribuir com setecentos reais (70%), o segundo com duzentos reais (20%) e o terceiro com cem reais (10%). Entretanto, como visto, na solidariedade passiva, cada devedor é integralmente obrigado por toda a dívida, de forma que o Município pode, por exemplo, resolver cobrar todo o valor de "C", mesmo este possuindo a menor quota, pois, nos termos do art. 124, parágrafo único, do CTN, a solidariedade **não comporta benefício de ordem** (CTN, art. 124, parágrafo único).

Benefício de ordem é o direito de se exigir que a cobrança da dívida seja feita com observância de uma sequência (ordem). A título de exemplo, o art. 827 do Código Civil estabelece que o fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor. Noutras palavras, no contrato de fiança pura, existe o benefício de ordem, podendo o fiador exigir que primeiro se utilize o patrimônio do devedor para quitar a dívida, somente tendo seus próprios bens executados depois de demonstrada a insuficiência patrimonial deste.

Na solidariedade, ao contrário, não existe devedor principal. Todos devem o total da dívida.

No exemplo citado, se "B", entendendo que sua quota é de duzentos reais, recolher este valor aos cofres públicos municipais, ainda restará um débito de oitocentos reais, que poderá ser cobrado de qualquer dos devedores solidários, inclusive do próprio "B". Assim, conforme enunciado pelo segundo efeito da solidariedade, **o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais** (a dívida de todos foi reduzida para oitocentos reais).

Esquematicamente, a situação proposta pode ser visualizada da seguinte forma:

Em terceiro lugar, **a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo**.

Isenção, conforme já comentado, é a dispensa legal do pagamento do tributo. Remissão, como se estudará no momento oportuno, é o perdão da dívida tributária concedida por meio de lei.

Em ambos os casos, o benefício fiscal pode ser concedido de maneira objetiva (real) ou subjetiva (pessoal).

Para que se entenda a diferenciação entre os conceitos, imagine-se que a lei do IPTU preveja que os imóveis urbanos com área inferior a 40m² e valor venal inferior a vinte mil reais sejam isentos do imposto. Nesta situação, a concessão de isenção adotou parâmetros puramente **objetivos** (área e valor venal), sendo aplicável a todos os contribuintes que possuam tais imóveis, independentemente de qualquer característica pessoal. Se o imóvel de "A", "B" e "C" estivesse nessa situação, todos seriam beneficiados pela isenção, ficando livres do pagamento do tributo.

Suponha-se agora que a lei municipal preveja que as pessoas que possuam doença grave e incurável, na forma da lei, são isentas do IPTU incidente sobre o imóvel em que residam. Trata-se de isenção subjetiva (pessoal), visto que só beneficia pessoas que cumpram determinados requisitos. Admita-se que os três proprietários do multicitado exemplo residam no imóvel, mas apenas "A" seja acometido de doença grave e incurável, na forma da lei. Nesse caso, abre-se uma exceção à regra de que todos os que possuem interesse na situação que constitui o fato gerador são obrigados ao pagamento da dívida inteira. Retira-se da relação jurídico-tributária o contribuinte beneficiado ("A") e a parcela de valor que corresponderia à sua quota (setecentos reais), continuando os demais devedores ("B" e "C") solidariamente responsáveis pelo saldo (trezentos reais).

Por fim, o CTN afirma que **a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais**.

Como será estudado adiante, em matéria tributária existem dois casos de prescrição.

Na primeira hipótese, a prescrição é o prazo extintivo que, se consumado, implicará a **extinção da possibilidade de o Estado promover a ação de execução fiscal**, visando ao recebimento coativo do crédito tributário não quitado pelo contribuinte, nem extinto por alguma outra hipótese legal dentre as previstas no art. 156 do Código. Segundo o art. 175 do CTN, o prazo é de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário.

Na segunda, a prescrição é o prazo extintivo, que, se consumado, implicará a **extinção da possibilidade de o sujeito passivo que pagou tributo indevido, ou maior que o devido, ajuizar a ação anulatória contra a decisão que denegar pedido administrativo de restituição**. Nos termos do art. 169 do CTN, o prazo é de dois anos.

Interromper um prazo significa, em regra, restituí-lo à pessoa contra quem o prazo fluía.

Na primeira hipótese, o prazo fluía contra o Fisco e, caso verificada alguma das causas interruptivas do art. 174, parágrafo único, do CTN, a Administração Fazendária voltará a ter o prazo de cinco anos para ajuizar a ação de execução fiscal. O prazo lhe é integralmente restituído. A interrupção é a favor do Estado e **contra o devedor**.

Conforme se extrai da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a regra é aplicável no caso de dissolução de sociedade que operava irregularmente, recaindo a responsabilidade solidária sobre os sócios, de forma que, interrompida a prescrição contra um, haverá prejuízo dos demais. Pela relevância do entendimento, transcreve-se o seguinte excerto:

> "Processual civil. Execução fiscal contra empresa que funciona irregularmente. Citação de um dos sócios. Consequências. Prescrição. Na sociedade que opera irregularmente e já dissolvida, a citação feita a um dos sócios (devedores) interrompe a prescrição a favor do Fisco e alcança não só o citando, mas, também, todos os demais solidários" (STJ, 1.ª T., REsp 165.219/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 01.06.1999, *DJ* 28.06.1999, p. 54).

Na segunda hipótese, o prazo flui contra o sujeito passivo que pleiteia a restituição e, caso verificada a causa interruptiva prevista no CTN, art. 169, parágrafo único, o contribuinte terá o prazo devolvido pela metade (restituição parcial). A interrupção é contra o Estado e **a favor do devedor**.

Assim, se o Estado ajuíza uma ação de execução fiscal contra "A" e o juiz despacha, ordenando a citação de "A", a interrupção do prazo prescricional **prejudica os demais devedores** (o prazo para cobrar de qualquer dos devedores solidários é integralmente restituído ao credor). Da mesma forma, se "C" ajuíza uma ação anulatória contra uma decisão administrativa que denegou restituição do IPTU, quando o procurador do Estado for intimado (erro do Código, pois deveria ter usado a palavra citado, como será visto adiante), haverá interrupção da prescrição e a restituição do prazo **beneficiará todos os solidários**.

5.7.4 Capacidade tributária passiva

Capacidade tributária passiva é a aptidão para ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Com a verificação no mundo concreto da hipótese abstratamente descrita na lei como fato gerador do tributo, surge a obrigação tributária, independentemente da validade do negócio jurídico que resultou na ocorrência do fato gerador.

Para que alguém venha a ser considerado sujeito passivo de obrigação tributária, basta que a lei tributária assim o defina e que ocorra o fato gerador da respectiva obrigação, **sendo irrelevantes as regras sobre capacidade segundo o direito civil**.

Na esteira deste entendimento, o CTN preleciona:

> "Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
>
> I – da capacidade civil das pessoas naturais;
>
> II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
>
> III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional".

Na realidade, parafraseando lição do Professor Marcelo Alexandrino, pode-se afirmar que "somente as coisas, os animais e os mortos não têm capacidade tributária passiva".

Em primeiro lugar, o CTN afirma que a capacidade tributária independe da capacidade civil das pessoas naturais. O Código Civil, em seu primeiro artigo, afirma que toda pessoa é capaz de direito e obrigações na ordem civil. Todavia, ao tratar do exercício pessoal de direito, o mesmo Código divide as pessoas em três grupos: os capazes, os absolutamente incapazes e os relativamente incapazes.

Para a validade dos atos praticados pelos absolutamente incapazes, é necessário que estes estejam devidamente representados; no que concerne aos relativamente incapazes, faz-se necessário que estejam assistidos.

Para o direito tributário, a diferenciação é irrelevante. Se uma criança de dez anos de idade é proprietária de um imóvel na área urbana do Município, é contribuinte do IPTU. Se o imóvel está alugado a particulares, a criança é contribuinte do imposto de renda incidente sobre o valor dos aluguéis.

Também não importa se uma pessoa está sujeita a alguma medida que limite ou prive o exercício de atividades. Se o fato gerador ocorrer, o tributo é devido. A título de exemplo, o Estatuto da OAB (Lei 8.906/1994) declara incompatíveis com a advocacia várias pessoas, entre elas as que ocupam cargos ou funções que tenham competência de lançamento, arrecadação ou fiscalização de tributos e contribuições parafiscais (art. 28, VII). Assim, um Auditor-Fiscal da Receita Federal pode ser bacharel em direito, mas não pode exercer a advocacia. Se, apesar da restrição, o AFRF advoga, exercendo ilicitamente a profissão, estará sujeito às punições específicas, mas não ficará livre do imposto de renda sobre os rendimentos porventura auferidos, nem do imposto sobre os serviços prestados.

Por fim, o Código afirma que a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Ao contrário das pessoas físicas, que existem como tal desde o nascimento, possuindo o registro

natureza apenas declaratória, as pessoas jurídicas existem como tal somente a partir do registro dos seus atos constitutivos no órgão competente. Assim, antes da regular constituição, as unidades econômicas ou profissionais não podem, a rigor, serem denominadas de pessoas jurídicas. Tal situação, contudo, não livra a unidade do pagamento dos tributos inerentes ao exercício de suas atividades, como o ICMS (se comerciante), o IPI (se industrial), a COFINS e até mesmo o imposto de renda **das pessoas jurídicas**. Mais uma vez, o direito tributário se afasta do direito civil, tratando como pessoa jurídica quem, a rigor, não é. Mas a cobrança é justa e impede que a torpeza dos sócios da unidade não regularmente constituída sirva como meio de concorrência desleal, em flagrante agressão ao princípio da capacidade contributiva.

Na prática, a unidade não regularmente constituída não recolhe os tributos até porque não possui CNPJ, registro estadual etc. Todavia, descoberta a situação irregular pela Administração Tributária, devem os tributos respectivos ser cobrados na pessoa dos sócios, uma vez que, não havendo efetivamente pessoa jurídica, não existe separação entre o patrimônio dos sócios e o da entidade irregular. O dispositivo, portanto, apenas garante a cobrança dos tributos inerentes à situação de pessoa jurídica, e não a cobrança à pessoa jurídica, visto que esta não existe como sujeito de direitos e obrigações.

5.8 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

Conforme já analisado, em se tratando de vigência espacial da legislação tributária, a regra é a **territorialidade**. O domicílio do sujeito passivo determina qual autoridade administrativa terá atribuição para cobrar-lhe tributo e em que ponto do território da entidade tributante tal sujeito deve ser procurado, caso se faça necessário.

Assim, se um contribuinte é domiciliado em Campina Grande/PB, a análise de sua declaração anual de imposto de renda cabe à Delegacia da Receita Federal desse Município (e não à de João Pessoa, por exemplo). Da mesma forma, caso a Receita Federal resolva notificar o contribuinte a prestar esclarecimentos, deve encaminhar a notificação ao domicílio por ele indicado.

Caso a autoridade administrativa encaminhe notificação fiscal para endereço diferente do indicado pelo contribuinte, tal notificação é nula, restando configurada restrição ao direito de defesa do contribuinte, pois não se pode ter certeza que o mesmo teve conhecimento do ato, de forma a poder apresentar, por exemplo, uma impugnação. O entendimento é pacífico na jurisprudência do STJ, conforme demonstra o excerto abaixo transcrito:

> “Tributário. Domicílio tributário. Firma individual. CTN, art. 127, II. Aplicação. O acórdão recorrido, ao admitir como válida notificação fiscal enviada para local diverso do domicílio tributário do contribuinte, que era do conhecimento do fisco, ofendeu o art. 127, II, do CTN. Recurso especial conhecido e provido” (STJ, 2.ª T., REsp 33.837/MG, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. 04.03.1996, *DJ* 25.03.1996, p. 8.560).

O Código Tributário Nacional estipula como regra básica para o estabelecimento do domicílio tributário a **eleição**, ou seja, a escolha do sujeito passivo. Todas as regras constantes nos incisos do art. 127 somente se aplicam na **falta de eleição**, constituindo, portanto, regras supletivas excepcionais.

Apesar de ser regra a livre escolha, é possível à autoridade administrativa **recusar** o domicílio eleito, caso perceba que este impossibilita ou dificulta a arrecadação ou a fiscalização do tributo (CTN, art. 127, § 2.º).

Pela redação do dispositivo, percebe-se que a recusa deverá ser **sempre motivada**, sendo ônus da autoridade administrativa demonstrar a dificuldade ou impossibilidade gerada pelo domicílio pretendido pelo contribuinte ou responsável.

Já se tentou alegar que a inviolabilidade do domicílio (CF, art. 5.º, XI) dificultaria a fiscalização do tributo, justificando a rejeição da residência do contribuinte como seu domicílio fiscal. O raciocínio é absurdo, pois ninguém pode ser prejudicado pelo exercício de uma garantia constitucionalmente assegurada. Assim pensa o STJ, conforme demonstra o seguinte excerto:

> “Domicílio tributário. Mesmo da residência. Não procede o argumento de que sendo inviolável o domicílio da pessoa física, dificultaria a atuação dos agentes fiscais, caso tenha o domicílio tributário a mesma sede, porque tal proteção deixaria de existir. É injustificável e sem base legal impedir o contribuinte de indicar sua residência para domicílio tributário. Recurso improvido” (STJ, 1.a T., REsp 28.237/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 16.11.1992, *DJ* 14.12.1992, p. 23.906).

Conforme se pode extrair da análise do § 2.º do art. 127 do CTN, caso haja legítima rejeição de domicílio eleito pelo contribuinte, será aplicada “a regra do parágrafo anterior”. A redação do dispositivo acabou gerando uma relevante dúvida. O problema é que o citado “parágrafo anterior” (§ 1.º) prevê que quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos do artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

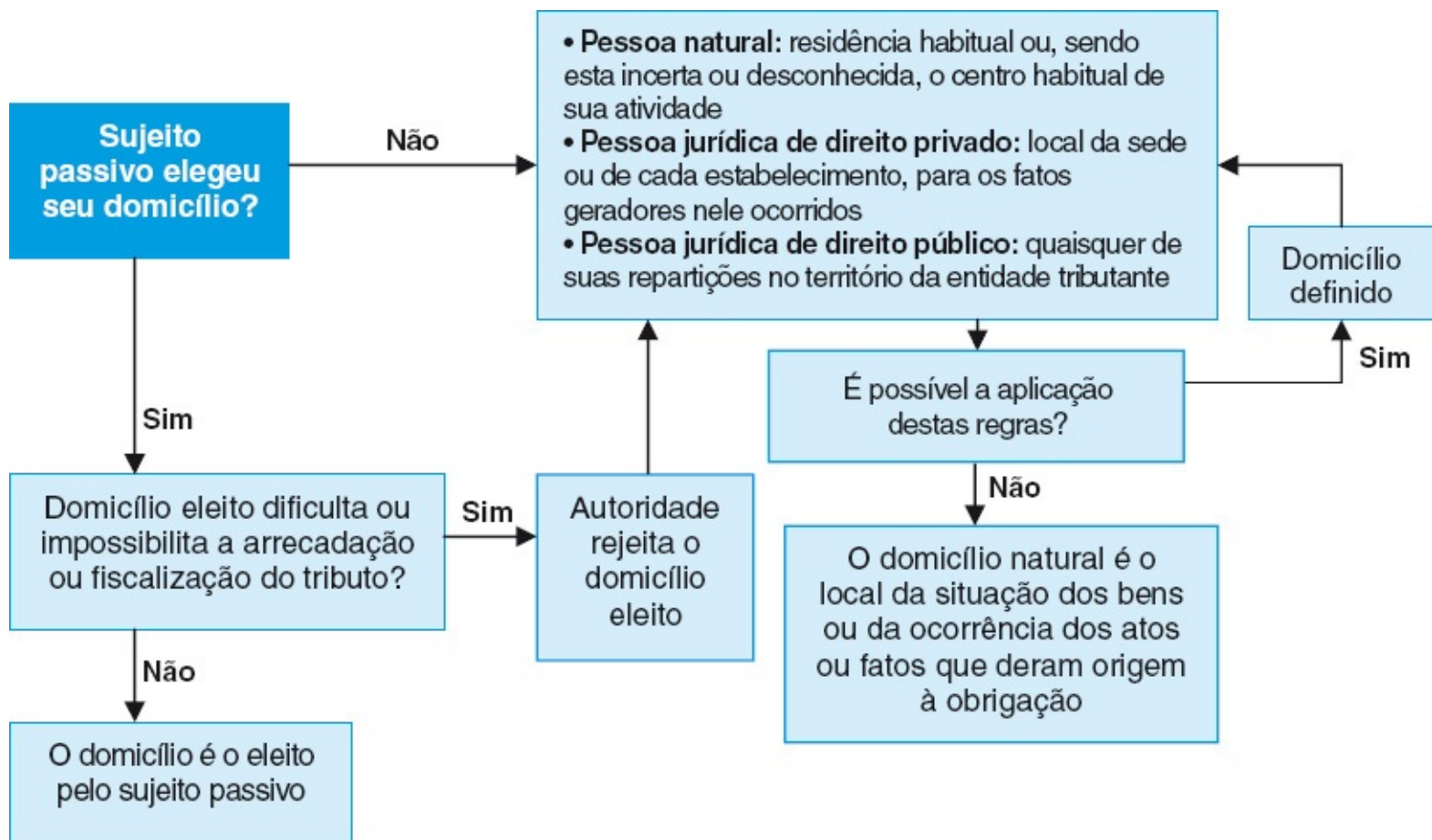
Interpretando a regra, alguns entendem que diante da rejeição, o domicílio será “o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação”. Tal exegese peca por desconsiderar que a regra prevista no final do § 1.º somente pode ser empregada “quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos do artigo”, conforme afirma o início do próprio dispositivo e será detalhado no final deste tópico. Assim, **no caso de recusa legítima, deve ser seguida exatamente a mesma sequência de regras a serem observadas no caso de falta de eleição do domicílio pelo sujeito passivo**, da maneira estudada a seguir.

Segundo o CTN, não feita a eleição pelo contribuinte – ou não aceito o domicílio por ele eleito –, aplicam-se as seguintes regras:

a) quanto às **pessoas naturais**, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
b) quanto às **pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais** (estas denominadas "empresários" pelo Código Civil de 2002), o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
c) quanto às **pessoas jurídicas de direito público**, quaisquer de suas repartições no território da entidade tributante.

Para o STJ, a previsão no sentido de que, no caso de a pessoa jurídica de direito privado não eleger seu domicílio este será, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o lugar de cada estabelecimento, demonstra que o Código adotou o **princípio da autonomia dos estabelecimentos**. Como consequência desta opção legislativa, é possível a um estabelecimento individualizado, com CNPJ próprio, a obtenção de certidão negativa de débito (CND, prevista no art. 205 do CTN e estudada no item 12.4 do Capítulo 12 desta obra), mesmo que a matriz ou outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica possuam débitos em aberto. Nessa linha o STJ pedagogicamente afirmou que "ainda que se afirme que o conjunto de filiais e a matriz façam parte de um todo indissolúvel denominado 'pessoa jurídica', a existência de registros de CNPJ diferentes caracteriza a autonomia patrimonial, administrativa e jurídica de cada um dos estabelecimentos, fato que justifica a expedição do documento de modo individual" (AgRg no AREsp 192.658-AM).

O CTN estabelece, ainda, uma regra supletiva das regras acima (que já são supletivas, uma vez que aplicáveis quando não houver eleição pelo sujeito passivo). Assim, quando não couber a aplicação das regras enumeradas, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. Imagine-se o exemplo de um artista de rua (pessoa natural) que não elege seu domicílio. Procura-se sua residência habitual e não se encontra, por ser esta desconhecida. Passa-se à procura do centro habitual de sua atividade, e, caso não se encontre tal centro, considera-se como domicílio o local dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. Perceba-se que se trata da mesma regra a ser aplicada quando da recusa do domicílio eleito, visando, novamente, a facilitar a cobrança do tributo.

Em síntese, a definição do domicílio tributário do sujeito passivo pode ser efetivada mediante a utilização do seguinte esquema:

Por último, registre-se que, apesar da liberdade conferida pelo legislador ao sujeito passivo na escolha do domicílio tributário, tem-se admitido, em face da peculiaridade de alguns tributos, a edição de leis restritivas de tal direito. A título de exemplo, o parágrafo único do art. 4.º da Lei 9.393/1996 impôs como domicílio do contribuinte do ITR o Município de localização do imóvel, vedando a eleição de qualquer outro.

A restrição pode ser encarada como exercício, em sede legislativa, da possibilidade de rejeitar a eleição de domicílio que inviabilize ou dificulte a fiscalização ou arrecadação de tributo. No caso do ITR, praticamente todos os elementos indispensáveis ao cálculo do montante devido dependem de características do próprio imóvel tributado, o que parece legitimar a prévia definição legal do respectivo Município como domicílio tributário do contribuinte.

6

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

6.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Conforme visto no Capítulo anterior, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um **contribuinte** ou um **responsável**. Será **contribuinte** quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; caso contrário, será denominado **responsável**. Em ambos os casos, a sujeição passiva depende de expressa previsão legal.

Assim, o responsável integra a relação jurídico-tributária como devedor de um tributo, sem possuir relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador. A terminologia adotada pelo Código parece autorizar que a lei tributária aponte qualquer pessoa como responsável pelo pagamento de tributo, independentemente de qualquer relação com o fato gerador.

O raciocínio, entretanto, não é correto. Não é lícito ao legislador definir arbitrariamente como sujeito passivo pessoa totalmente alheia à situação definida em lei como fato gerador do tributo. Para perceber isto, basta uma leitura atenta do art. 128 do CTN, abaixo transcrito:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a

responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, **vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" (grifou-se).

Como decorrência do dispositivo, a pessoa a quem o legislador atribui a responsabilidade deve ser **vinculada ao fato gerador da obrigação**. Aqui se deve ter uma noção de **intensidade do vínculo**, que necessariamente deve existir, mas não pode configurar relação pessoal e direta com o fato gerador, afinal, se tal situação se caracterizar, o sujeito passivo será contribuinte, e não responsável.

O transportador da mercadoria possui um vínculo com os fatos geradores do imposto de importação (entrada de mercadoria no território nacional) e do ICMS (saída da mercadoria do estabelecimento comercial), e pode, por isso, ser considerado, por disposição expressa de lei, **responsável** pelo pagamento do tributo em determinadas circunstâncias.

Não é suficiente, contudo, um raciocínio lógico para definir determinada pessoa como responsável pelo pagamento de um tributo. **Sempre é necessária expressa disposição legal** atribuindo a alguém tal condição, pois, nunca é demais recordar, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Desse entendimento – pacífico na lei, na doutrina e na jurisprudência – decorre o seguinte excerto de acórdão, da lavra do Superior Tribunal de Justiça:

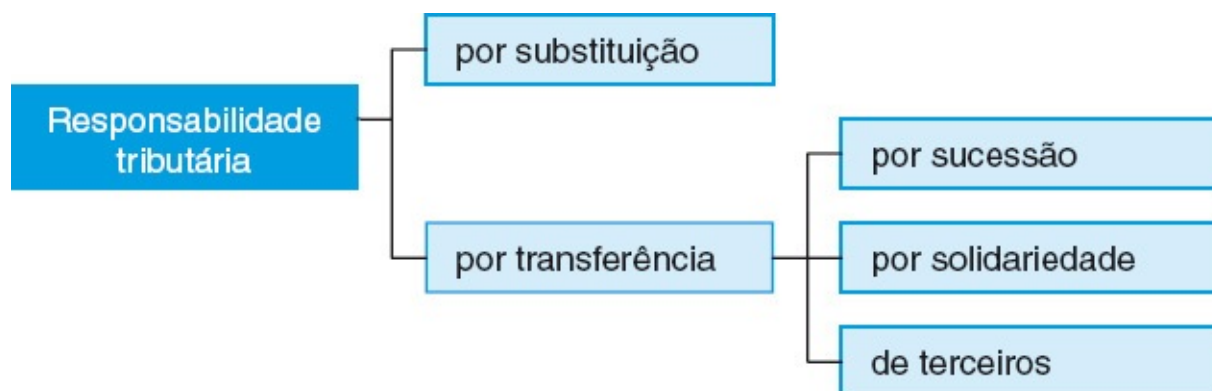
> "Tributário – Imposto de importação – Mercadoria a granel – Transporte marítimo – Quebra – Responsabilidade tributária do agente marítimo – Inocorrência – Súmula 192 do ex-TFR – Termo de responsabilidade – Princípio da reserva legal – CTN, 121, II – Precedentes do STJ.
>
> – O agente marítimo não é considerado responsável pelos tributos devidos pelo transportador, nos termos da Súmula 192 do ex-TFR.
>
> – **O termo de compromisso firmado por agente marítimo não tem o condão de atribuir-lhe responsabilidade tributária, em face do princípio da reserva legal previsto no art. 121, II, do CTN** " (STJ, 2.ª T., REsp 25.2457/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 04.06.2002, *DJ* 09.09.2002, p. 188) (grifou-se).

Relembre-se, por oportuno, que, se o agente marítimo firmou termo de responsabilidade com o sujeito passivo de direito (contribuinte ou responsável), é obrigado a cumpri-lo, segundo a lei civil, mas a avença não possui o condão de mudar a definição legal do devedor, tudo em consonância com o já analisado art. 123 do CTN.

6.2 MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE

Segundo lição doutrinária, de acordo com o momento em que surge o vínculo jurídico entre a pessoa designada por lei como responsável e o sujeito ativo do tributo, a responsabilidade tributária pode ser classificada como **"por substituição"** ou **"por transferência"**.

Em apertada síntese (os conceitos serão aprofundados nos itens a seguir), na responsabilidade **"por substituição"**, a sujeição passiva do responsável surge **contemporaneamente à ocorrência do fato gerador**. Já na responsabilidade **"por transferência"**, no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, **num momento posterior**, **um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o polo passivo da obrigação**, surgindo, assim, a figura do responsável, conforme definida em lei.

Segundo a doutrina, a responsabilidade "por transferência" abrange os casos de responsabilidade "por sucessão", "por solidariedade" e "de terceiros", conforme esquematizado a seguir:

O CTN não sistematiza a matéria da forma esposada pela doutrina. A responsabilidade por solidariedade é tratada nas disposições relativas à obrigação tributária (CTN, art. 124), encontrando-se a disciplina legal das responsabilidades "por sucessão" (CTN, arts. 130 a 133) e "de terceiros" (CTN, art. 134) nas disposições relativas à responsabilidade.

Não obstante a lição doutrinária, agiu bem o legislador tributário ao tratar da solidariedade fora das regras sobre responsabilidade, uma vez que os devedores solidários possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Tal interesse manifesta-se, por exemplo, quando duas pessoas são coproprietárias de imóvel na área urbana do Município, sendo, por isso, devedoras solidárias. Perceba-se que ambas têm relação pessoal e direta com o fato gerador, enquadrando-se, portanto, na definição legal de contribuinte, e não na de responsável. Poder-se-ia imaginar a possibilidade de a lei nomear como devedoras solidárias pessoas sem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação, com fundamento no art. 124, II, do CTN, mas, didaticamente a sistematização legal de institutos jurídicos deve levar em consideração prioritariamente as regras e não as possíveis exceções.

Os casos de solidariedade disciplinados pelo CTN serão estudados, nesta obra, seguindo a sistematização utilizada pelo próprio Código, sem prejuízo da análise mais detalhada da essência de cada instituto.

Nessa linha, é importante registrar que o Código Tributário Nacional divide as hipóteses de responsabilidade em três modalidades, a saber:

a) Responsabilidade **dos sucessores** (art. 129 a 133);
b) Responsabilidade **de terceiros** (arts. 134 e 135);

c) Responsabilidade **por infrações** (arts. 136 a 138).

Se merece elogio a exclusão da solidariedade das hipóteses de responsabilidade por transferência, não se pode dizer a mesma coisa dos casos relativos à responsabilidade por infrações (letra "c"), porque, conforme se verá adiante, o Código acaba por cometer o disparate de chamar de responsável a pessoa que praticou a infração, tendo relação pessoal e direta com o fato gerador da respectiva penalidade.

Nos tópicos a seguir, serão aprofundados os conceitos relativos à responsabilidade "por transferência" e "por substituição", bem como a sistematização das modalidades adotadas pelo CTN, conforme apontado acima.

6.3 RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Como já estudado, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, cujos contribuintes e responsáveis são definidos em lei. Ocorre que o CTN prevê a possibilidade de mudança da pessoa que figura no polo passivo da respectiva obrigação como decorrência da verificação de determinados fatos.

Trata-se de casos em que a obrigação nasce tendo, no polo passivo, determinado devedor (**contribuinte ou responsável**), mas, em virtude de evento descrito com precisão na lei, há a **transferência da sujeição passiva a uma outra pessoa**, esta na condição de **responsável**. Verifica-se, portanto, uma modificação subjetiva (dos sujeitos) na obrigação surgida.

A título de exemplo, a cada ano verificam-se novos fatos geradores do IPTU. Os sujeitos passivos são os proprietários dos imóveis, objetos da incidência tributária. Todavia, com a morte do proprietário de um imóvel determinado, a sujeição é transferida para o espólio (conjunto de bens e direitos deixados pelo falecido). Mais à frente, com a partilha dos bens, a responsabilidade é novamente transferida, desta feita para os sucessores e para o cônjuge meeiro, conforme determina o art. 131, II e III, do CTN.

Percebe-se, pelo exemplo, que além dos casos de transferência de sujeição passiva **de contribuinte para responsável**, existem também hipóteses em que a transferência se verifica **de responsável para responsável**. O inciso II do art. 131 traz um exemplo do primeiro caso; o inciso III do mesmo artigo, um exemplo do segundo.

A responsabilidade, em todos estes casos, é denominada **"por transferência"**, uma vez que, devido a evento posterior à ocorrência do fato gerador, a responsabilidade é **transferida** para algum(ns) sucessor(es).

6.4 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO

Nos casos de responsabilidade por substituição, **desde a ocorrência do fato gerador**, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo. Em nenhum momento, o dever de pagar o tributo recai sobre a figura do contribuinte, não havendo qualquer mudança subjetiva na obrigação.

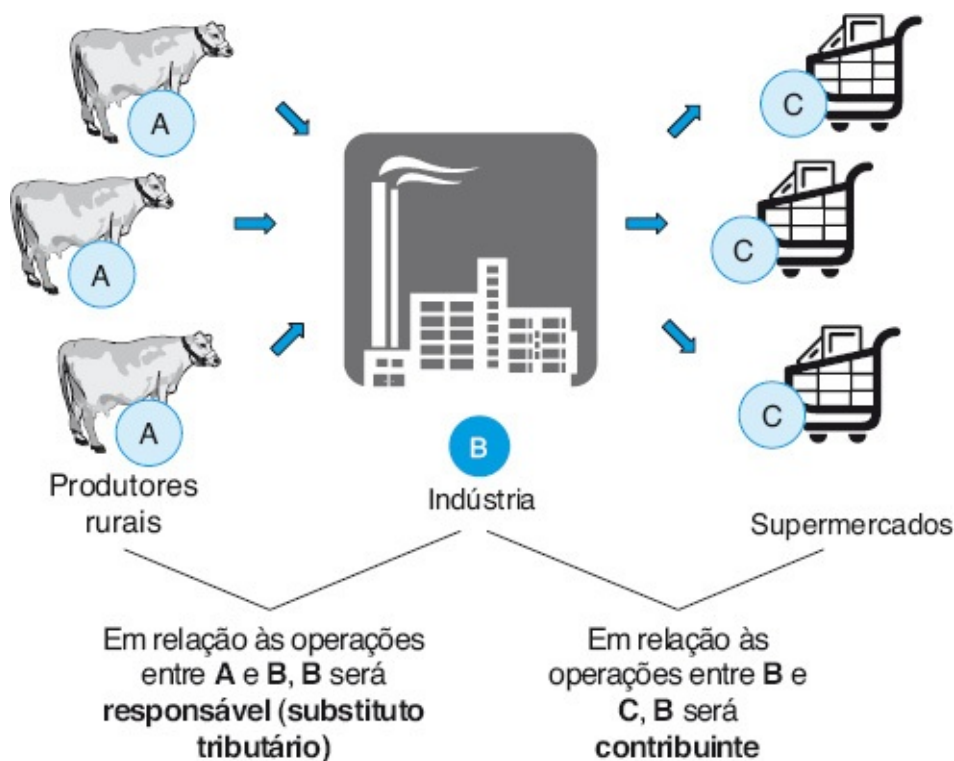
O exemplo mais conhecido é o da responsabilidade que a lei faz recair sobre a fonte pagadora dos rendimentos, no caso do imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, no momento em que a fonte disponibiliza os rendimentos ou proventos, nasce a obrigação tributária relativa ao IRPF. O sujeito passivo já é a fonte pagadora, que possui o dever legal de efetuar a retenção e recolher o imposto devido aos cofres públicos federais.

Assim, a fonte pagadora **substitui**, no polo passivo da obrigação tributária, a pessoa que naturalmente figuraria em tal relação jurídica na condição de contribuinte (o beneficiário do pagamento), daí a designação da hipótese como responsabilidade **"por substituição"**.

Existem dois casos de responsabilidade por substituição que merecem uma análise mais detida. São os casos da **substituição tributária regressiva ("para trás", antecedente)** e da **substituição tributária progressiva ("para frente", subsequente)**, estudadas a seguir.

6.4.1 Substituição tributária regressiva

A substituição tributária para trás, regressiva ou antecedente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições **anteriores** nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições **posteriores** nessas mesmas cadeias.

Para entender melhor a definição, imagine-se a seguinte cadeia de produção e circulação:

> **Obs.:** Somente nas operações entre "A" e "B" ocorre substituição tributária para trás. As operações entre "B" e "C", assim como as futuras vendas aos consumidores, sujeitam-se à sistemática normal de tributação, em que o comerciante alienante figura como contribuinte.

Suponha-se que as pessoas indicadas pela letra "A" sejam produtores rurais de leite; a pessoa "B"

seja uma grande indústria de laticínios; e as pessoas indicadas pela letra “C” sejam supermercados varejistas.

Percebe-se que “B” adquire sua matéria-prima de fornecedores diversos. A cadeia, neste ponto, é caracterizada pela concentração, pois a produção de diversos fornecedores é concentrada em um adquirente único.

Em situações como esta, percebe-se que seria bem mais fácil para a Administração Tributária exigir de “B” todos os tributos incidentes sobre as operações realizadas pelos seus vários fornecedores (“A”). O argumento é reforçado pelo fato de a decisão facilitar a vida de pequenos produtores rurais sem condições de manter uma logística contábil-financeira para providenciar o recolhimento do tributo.

Por tudo, é comum que a lei tributária preveja que “B” **substitua** os seus fornecedores como devedor dos tributos incidentes sobre as alienações feitas ao próprio “B”. Nesta hipótese, “B” será sujeito passivo tanto com relação às aquisições feitas de “A” (operações entre “A” e “B”), quanto no tocante às vendas que realizar para “C” (operações entre “B” e “C”). No primeiro caso (compras), “B” é **responsável**, pois, apesar de não possuir relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (não é o alienante), possui vínculo com tal situação (é o adquirente), e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei. No segundo caso (vendas), “B” será **contribuinte**, pois possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo (é o alienante).

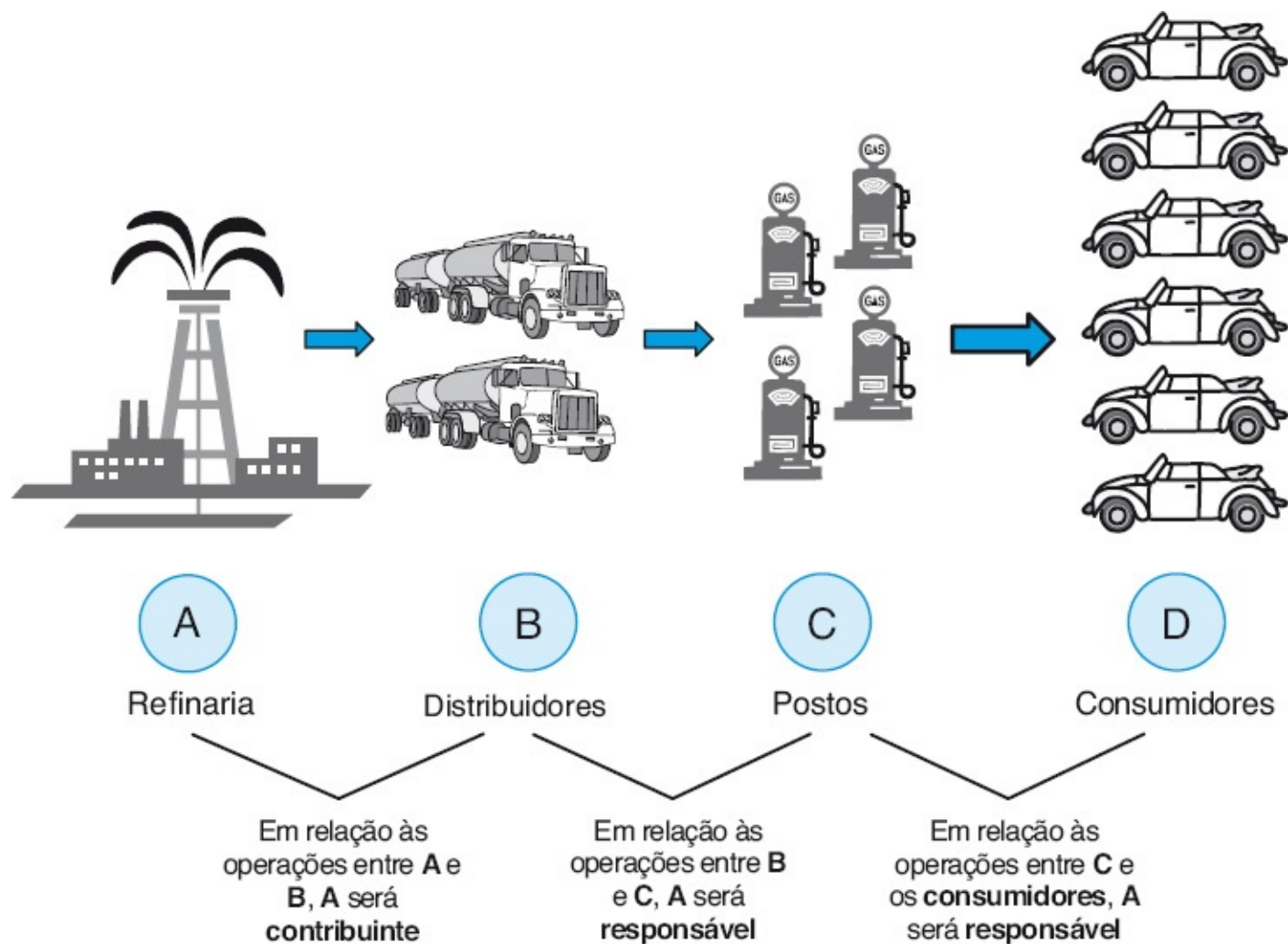
Numa análise apressada, pode parecer que “B” é duplamente onerado pela incidência tributária. Entretanto, isso não acontece, pois o ônus econômico do ICMS (tributo incidente nas operações) atinge normalmente o adquirente, que inclui o valor do tributo no pagamento ao alienante. Por conseguinte, “B” tem a vantagem de não precisar desembolsar o tributo na compra da mercadoria feita a “A”. “A” possui a vantagem de não precisar criar logística para recolher o tributo sobre suas operações. O Fisco, apesar de receber o tributo em momento posterior (por isso se fala que na substituição regressiva há **diferimento** do pagamento), tem a grande vantagem de otimizar a utilização da mão de obra fiscal, pois lhe é possível concentrar seus esforços fiscalizatórios numa quantidade bem menor de empresas e, assim, diminuir a evasão fiscal.

Como a regra é que esta técnica de tributação resulte em benefícios para a maioria dos potenciais integrantes das relações jurídico-tributárias sujeitas à sistemática, não existem controvérsias judiciais relevantes relativas à matéria.

Por fim, perceba-se que as pessoas que ficaram “para trás” nas cadeias de produção e circulação são substituídas por aquelas que estão mais à frente nessa cadeia. Vale dizer, a terminologia consagrada qualifica a substituição tributária como **“para frente”** ou **“para trás”** sob a ótica do **substituído**, e não do substituto.

6.4.2 Substituição tributária progressiva

A substituição tributária para frente, progressiva ou subsequente ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições **posteriores** das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições **anteriores** nessas mesmas cadeias.

Da mesma forma que feito na análise da substituição regressiva, para a análise da definição da substituição progressiva, imagine-se a seguinte cadeia de produção e circulação:

Obs.: todo o tributo é pago de uma só vez **por A**, sendo calculado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor

Desta feita, suponha-se que "A" é uma refinaria de combustíveis que vende gasolina para diversos distribuidores ("B"), que, por sua vez, vendem o combustível para milhares de postos ("C"), que, por fim, fazem a venda aos consumidores finais.

Nesta situação, torna-se mais fácil e eficiente para o Estado cobrar de "A" todo o tributo incidente na cadeia produtiva, mesmo no que concerne aos fatos geradores a serem praticados em momento futuro.

Assim, "A" será sujeito passivo do tributo incidente sobre as seguintes operações:

a) venda de combustível feita de "A" para "B";
b) venda de combustível de "B" para "C";
c) venda de combustível feita por "C" aos consumidores.

Com relação ao primeiro caso, "A" é **contribuinte**, pois é ele quem pratica o ato definido em lei

como fato gerador do ICMS, tendo com ele relação pessoal e direta (promove a saída da mercadoria do estabelecimento comercial). Com relação aos dois últimos casos, “A” é **responsável**, pois sua obrigação decorre de expressa determinação legal, apesar de não possuir relação pessoal e direta com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

Todo o tributo da cadeia produtiva é pago, mesmo somente tendo se verificado o primeiro fato gerador. O cálculo do recolhimento total é realizado sobre o valor pelo qual se presume que a mercadoria será vendida ao consumidor. Tal montante é definido mediante a aplicação do **regime de valor agregado** estabelecido no art. 8.º da LC 87/1996, levando em consideração os dados concretos de cada caso.

Registre-se que o Superior Tribunal de Justiça considera a técnica de cobrança do ICMS antecipado sobre uma base de cálculo fixada segundo os ditames do regime de valor agregado (exposta acima) absolutamente distinta da cobrança com base em “pautas fiscais”, considerada ilegítima pelo Tribunal (STJ, 2.ª T., REsp 1.041.216-AM, rel. Min. Eliana Calmon, j. 20.11.2008, *DJe* 17.12.2008), conforme detalhado no item 7.2.2.2 desta obra.

Digno de nota o fato de alguns doutrinadores não incluírem o caso da substituição tributária progressiva no mesmo tópico dos demais casos de substituição. O motivo seria porque, na substituição progressiva, o vínculo de responsabilidade não nasce no momento da ocorrência do fato gerador, mas antes dele, visto que há uma antecipação do pagamento do tributo.

Para uma melhor sistematização da matéria, opta-se, nesta obra, pela reunião dos casos de substituição numa única rubrica, sem prejuízo do reconhecimento das peculiaridades de cada caso.

6.4.2.1 A constitucionalidade da sistemática da substituição progressiva

Boa parte da doutrina considera que a previsão na lei da antecipação do pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não se verificou configura agressão a vários princípios tributários, entre eles o da tipicidade, o da capacidade contributiva e o do não confisco.

A agressão à **tipicidade** decorreria do fato de que a situação abstratamente prevista em lei como fato gerador do tributo (hipótese de incidência ou, em analogia com o direito penal, tipo tributário) não teria se verificado no mundo, daí decorrendo a impossibilidade da cobrança.

A técnica utilizada em direito penal para tipificar condutas como crimes é muito semelhante àquela adotada em direito tributário para definir as hipóteses de incidência dos tributos. Em ambos os casos, se define algo abstrato que, verificado no mundo, terá as consequências abstratamente previstas em lei.

O art. 121 do Código Penal atribui para o ato de “matar alguém” a consequência da aplicação de uma pena de reclusão de seis a vinte anos. As leis tributárias de vários Estados, usando técnica semelhante, estabelecem para o ato de promover a saída da mercadoria de estabelecimento comercial a consequência de pagar ICMS no valor de 17% do valor da mercadoria.

A técnica é praticamente a mesma. Então, se não é possível aplicar uma pena de reclusão de seis a vinte anos com base na presunção de que alguém vai matar, também não seria possível cobrar ICMS fundado na presunção de que uma mercadoria vai ser vendida por determinado valor.

Sobre este ponto, numa decisão que mais parece um jogo de palavras, o STJ afirmou que “com o pagamento antecipado não ocorre recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. O momento da incidência do tributo fixado por lei não se confunde com a cobrança do tributo, pelo que o sistema de substituição tributária não agride o ordenamento jurídico tributário” (STJ, 2.ª T., REsp 89.630/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.06.1999, *DJ* 01.07.1999, p. 161).

Portanto, apesar das críticas que podem ser feitas ao entendimento, em provas de concurso público, deve-se adotar o posicionamento segundo o qual, na substituição tributária para frente, **não** ocorre o recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, mas tão somente o **pagamento antecipado**. Noutros termos, não há a antecipação da incidência tributária, pois esta somente se verifica com a concretização do fato gerador, apenas se antecipa o pagamento.

O raciocínio aqui esposado foi expressamente seguido pela ESAF, no concurso para Auditor-Fiscal da Receita Federal, realizado em 2009, tendo sido considerada **correta** a seguinte assertiva: “na substituição tributária para frente não há recolhimento de imposto ou contribuição antes da ocorrência do fato gerador, mas apenas a antecipação de seu pagamento por responsável definido por lei”.

Afirmando a mesma coisa numa redação mais elaborada, o STF já decidiu que “a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’” (RE 194.382).

Noutra linha, há quem afirme que a substituição progressiva agride os princípios da **capacidade contributiva** e do **não confisco**, alegando que o ICMS é um tributo tecnicamente concebido para permitir a transferência do encargo econômico-financeiro ao adquirente da mercadoria, de forma que o alienante só poderia ser chamado a recolher o montante correspondente ao tributo após recebê-lo do adquirente.

Relembre-se o exemplo citado no início deste item, em que uma refinaria “A” vende gasolina para uma distribuidora “B”, que a vende para o Posto “C”, que, por sua vez, aliena o combustível para o consumidor.

Como o tributo é cobrado integralmente de “A”, sendo calculado sobre o valor presumido da futura venda ao consumidor, “B” inclui no valor da aquisição o valor do ICMS relativo à compra que está fazendo (o que é o natural, não se falando em substituição) e o ICMS relativo às futuras vendas (de “B” para “C” e de “C” para o consumidor). Quanto a estes casos, “B” sofre o impacto econômico do tributo, pois não recebeu os valores do consumidor. “B” precisa utilizar de patrimônio próprio para incluir, no valor pago a “A”, o ICMS a incidir sobre fatos geradores futuros. Como isso não é característico do ICMS, estaria havendo confisco e agressão à capacidade contributiva de “B”.

Este argumento é superado pelo fato de o impacto econômico da cobrança antecipada ser apenas provisório, pois, quando da ocorrência da venda de “B” para “C”, “B” recupera o valor do ICMS que o atingiu antecipadamente. Quando “C” vende a mercadoria ao consumidor, todo o ônus da cadeia de produção/circulação é repassado ao adquirente, resolvendo-se o problema.

Hoje, a substituição tributária para frente é objeto de expressa previsão constitucional. Ressalte-se, entretanto, que a autorização ganhou *status* constitucional com o advento da EC 3/1993, o que possibilita a análise da constitucionalidade da própria Emenda e das regras sobre substituição instituídas antes do

seu advento.

Aqui é fundamental saber que, julgando casos relativos a fatos geradores ocorridos em momentos anteriores ao advento da Emenda, o Supremo Tribunal Federal considerou **constitucional** a substituição para frente (RE 213.396), de forma que o raciocínio que mais guarda consonância com a jurisprudência da Corte Suprema é o que afirma que o § 7.º do art. 150 da CF, incluído no texto constitucional pela EC 3/1993, apenas veio a declarar como possível aquilo que já o era. Seguindo com precisão esse entendimento, o STJ já afirmou que "continua, assim, em vigor a legislação infraconstitucional, reguladora da chamada 'substituição tributária para a frente', hoje com endosso da Emenda Constitucional 3/1993" (STJ, 2.ª T., REsp 89.630/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.06.1999, *DJ* 01.07.1999, p. 161). Por oportuno, transcreve-se o dispositivo incluído pela Emenda:

> "Art. 150. (…)
>
> § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

Da redação do dispositivo extrai-se que a possibilidade de adoção da sistemática de substituição existe exclusivamente no que concerne aos **impostos** e **contribuições**. A restrição é bastante lógica, visto que os tributos constitucionalmente vinculados (taxas e contribuições de melhoria) têm sua cobrança dependente de uma atividade estatal especificamente voltada para o contribuinte, não parecendo razoável a exigência de pagamento antes da realização de tal atividade.

6.4.2.2 A questão da restituição

Pacificada no Judiciário a constitucionalidade da sistemática da substituição progressiva, a celeuma concentrou-se na possibilidade de restituição dos valores recolhidos antecipadamente nos casos de não ocorrência do fato gerador presumido e de ocorrência em valores menores que os presumidos.

A primeira situação é resolvida pela literalidade do próprio art. 150, § 7.º, da CF/1988, visto que este termina assegurando a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Assim, se a cerveja perde o prazo de validade e não é vendida no bar, o tributo antecipadamente pago pela distribuidora deve ser devolvido imediata e preferencialmente.

No caso de o fato gerador ocorrer, mas com um valor diverso do que foi presumido, a Constituição não prevê solução expressa e, por conseguinte, reina a controvérsia, conforme se passa a explicar.

Suponha-se, a título de exemplo, que se presumiu, como preço de venda da gasolina na bomba, o valor de R$ 2,70 por litro, sendo o tributo antecipadamente cobrado na saída da refinaria com base nesse montante. Admita-se que, em virtude de condições de mercado, determinado posto tenha vendido todo o combustível adquirido ao valor de R$ 2,60. Ora, o ICMS sobre a diferença (R$ 0,10) foi recolhido a maior, devendo, na opinião de doutrina majoritária, proceder-se à devolução da diferença.

O Fisco fundamenta entendimento contrário em dois argumentos, um de fato e outro de direito.

O argumento de fato é que se forem obrigatórios ajustes nos casos em que haja diferença entre os valores recolhidos antecipadamente e aqueles teoricamente devidos quando da verificação do fato gerador presumido, a sistemática da substituição progressiva perderá boa parte de sua utilidade prática, pois a Administração precisará voltar a fiscalizar a parte final da cadeia produtiva (no caso citado, os postos).

O argumento de direito é que o legislador constituinte derivado, ao prever expressamente a restituição nos casos de não ocorrência do fato gerador e silenciar quanto aos casos de ocorrência em valor diferente do previsto, quisera afirmar a impossibilidade de ajustes no segundo caso. Seguindo essa linha, seria possível afirmar que a presunção de ocorrência do fato gerador é **relativa** (admitindo prova em sentido contrário), mas, ocorrido o fato, a presunção de valor seria **absoluta** (não admitindo prova em contrário). Por conseguinte, em caso de recolhimento a maior, não haveria restituição; em caso de recolhimento a menor, não haveria cobrança suplementar.

Visando a uniformizar nacionalmente o entendimento, 23 dos 27 entes que cobram ICMS firmaram o Convênio ICMS 13/97 (ficaram de fora somente Pernambuco, São Paulo, Santa Catarina e Paraná), adotando o posicionamento mais favorável para o Fisco, o da não restituição dos valores recolhidos aparentemente a maior e não cobrança dos valores recolhidos aparentemente a menor. Transcrevem-se as regras do convênio:

> "**Cláusula primeira**. A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária.
>
> **Cláusula segunda**. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8.º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996".

Posteriormente, o Governador do Estado de Alagoas – um dos Estados conveniados – ajuizou ação direta de inconstitucionalidade contra o Convênio. O Supremo Tribunal Federal, em decisão que parecia por um ponto final na discussão, declarou constitucional o convênio em decisão pedagógica, cujos principais termos são abaixo transcritos:

> "O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, **não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final**. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação" (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, *DJ* 22.11.2002, p. 55 – grifou-se).

A decisão foi proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, tendo, teoricamente, eficácia para todos (*erga omnes*) e vinculante, o que incentivou os Estados de Pernambuco e São Paulo – não signatários do Convênio ICMS 13/87 – a propor ações diretas de inconstitucionalidade (ADI 2.675/PE e 2.777/SP) contra suas leis internas que previam a restituição também na hipótese de ocorrência do fato gerador com base de cálculo menor que a presumida. Até o fechamento desta edição, o julgamento das ações estava empatado (5 *x* 5), ficando a decisão dependente exclusivamente do Voto do Ministro Carlos Britto. É importante manter-se atento ao resultado a ser proferido em breve.

Ressalte-se, todavia, que o Supremo Tribunal Federal não reconhece absoluta identidade entre a matéria discutida na ADI 1.851/AL (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 10.05.2007, *DJ* 15.06.2007) e nas ADI 2.675/PE e 2.777/SP. Segundo a Corte, no caso já julgado, a adoção da sistemática da substituição tributária para frente é opcional, consistindo requisito para fruição de benefício fiscal pelo contribuinte. Já nos casos dos Estados de Pernambuco e São Paulo, a sistemática seria obrigatória, configurando técnica de arrecadação do ICMS, o que poderia levar a decisões diferentes. A esse respeito, transcreve-se trecho de notícia veiculada no Informativo STF 440:

> "Asseverou-se que, na ADI 1.851/AL, a substituição tributária, baseada no Convênio ICMS 13/97, é facultativa e consiste em benefício fiscal aos optantes, enquanto que a substituição tributária analisada nas outras ações diretas mencionadas é obrigatória e caracterizada como técnica de arrecadação do ICMS. Por isso, não haveria possibilidade de haver interpretações colidentes, no caso de prevalecer o entendimento dos votos proferidos nas últimas, mas fixação ou revelação de regra geral, no sentido de que o art. 150, § 7.º, da CF impõe a devolução da diferença a maior entre o valor devido e o efetivamente recolhido pela técnica de substituição, mesmo quando o fato gerador seja de valor inferior ao presumido (ADI 2.777/SP e 2.675/PE), e subsistência de regra específica, qual seja a de ser constitucional a não devolução da diferença quando facultativa a substituição tributária e atrelada a figura de benefício fiscal (ADI 1.851/AL)" (STF, Tribunal Pleno Rcl-AgR 2.600/SE, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 14.09.2006, *DJ* 03.08.2007, p. 31 – *Informativo* 440).

Pode parecer estranho que o STF tenha afirmado que a substituição baseada no Convênio ICMS 13/1997 é facultativa. Entretanto, analisando os votos que fundamentaram a decisão da ADI 1.851, verifica-se que a análise da matéria também foi feita às luzes do Convênio ICMS 129/1997, que autorizou os Estados a concederem redução na base de cálculo do imposto, de forma a reduzir a carga a montante nunca inferior a 12%. Condicionou-se o gozo do benefício à **manifestação expressa do contribuinte substituído** (opção) pela adoção do regime de substituição tributária, mediante celebração de Termo de Acordo com o Fisco. Todos os Estados e o Distrito Federal foram signatários do convênio, como, aliás, deve sempre acontecer na autorização de concessão de benefícios fiscais do ICMS, por força do art. 155, § 2.º, XII, *g*, da CF.

Daí, no entendimento da Corte, a possibilidade de tratamento diferenciado no que concerne aos casos dos Estados de Pernambuco e São Paulo.

Em se tratando de provas de concurso público, devem ser adotados os seguintes posicionamentos:

a) a sistemática da substituição tributária para frente é constitucional, mesmo com relação aos fatos anteriores à Emenda Constitucional 3/1993;
b) não ocorrido o fato gerador presumido, nasce o direito à restituição imediata e preferencial da quantia paga;
c) é constitucional a decisão tomada pela maioria dos Estados da Federação e pelo Distrito Federal no sentido de não restituir nem cobrar diferenças nos casos de ocorrência do fato gerador com base de cálculo diferente da presumida (Convênio ICMS 13/1997);
d) estão pendentes no STF os julgamentos de duas ADI em que se discute a constitucionalidade de leis estaduais que determinam a restituição do valor pago a maior em decorrência de o fato gerador do ICMS ocorrer com base de cálculo menor que a presumida;
e) o STF entende que não há absoluta coincidência na sistemática de substituição dos itens c e d anteriores. No primeiro, a substituição seria exigência para a fruição de benefício fiscal (opcional); no segundo, apenas uma técnica de tributação, o que poderia justificar tratamento diferenciado.

6.5 DISCIPLINA LEGAL DA RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

O confuso art. 129 do CTN estatui a seguinte regra:

> "Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data".

O dispositivo inaugura uma Seção denominada "Responsabilidade dos sucessores" e, portanto, disciplina a aplicabilidade no tempo das normas sobre responsabilidade por sucessão.

Como já estudado, ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que possui como sujeito passivo um **contribuinte** legalmente definido. Posteriormente, ocorre um evento que transfere a sujeição passiva a um **responsável** expressamente designado por lei. Tem-se a sucessão, pois o responsável sucede o contribuinte como sujeito passivo do tributo.

O marco temporal da transferência de responsabilidade é a data da ocorrência dos eventos previstos em lei como aptos a gerar a sucessão. Seria bem mais simples afirmar que as regras sobre sucessão tributária se aplicam às obrigações tributárias surgidas até a data dos atos legalmente definidos como geradores de sucessão tributária. O CTN, contudo, trilhou por uma redação mais complexa, definindo o fenômeno com base na constituição do crédito (lançamento), momento irrelevante na perquirição da aplicabilidade das regras sobre sucessão.

Explique-se melhor. O Código afirma que as regras sobre responsabilidade dos sucessores são aplicáveis "aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos". Ora, o legislador tributário

acabou por asseverar que as regras se aplicam ao antes, ao durante e ao depois. É lícito afirmar, portanto, que o momento da constituição do crédito tributário (lançamento) é dado absolutamente irrelevante para definir a aplicabilidade da legislação sobre sucessão, pois o que realmente importa é a data do surgimento da obrigação (ocorrência do fato gerador), como inequivocamente aponta a cláusula final do confuso dispositivo ("desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data").

6.5.1 A responsabilidade do adquirente de bens imóveis

Segundo o art. 130 do CTN, os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

O primeiro ponto relevante é que o dispositivo somente se aplica à aquisição de **imóveis**, pois fala em impostos sobre **imóveis**, em taxas pela prestação de serviços referentes a **tais bens**, e em contribuições de melhoria (estas, por definição, são cobradas quando há valorização **imobiliária** decorrente de obra pública).

Conforme deflui do texto legal, a sub-rogação verificada na aquisição de bens é pessoal, ou seja, há uma mudança do sujeito passivo da obrigação, de forma que o adquirente passa a ser responsável por todo o crédito tributário relativo ao imóvel, não importando o montante, mesmo que ultrapasse o valor do próprio bem.

No que concerne aos créditos tributários relativos as taxas, o CTN restringiu a regra aos casos em que o fato gerador é a **prestação de serviços** referentes ao imóvel, não sendo possível a responsabilização do adquirente nos casos de taxas decorrentes do exercício do **poder de polícia**, ainda que relativos ao imóvel. Seguindo este raciocínio, o CESPE, no concurso para provimento de cargos de Advogado da União, com provas aplicadas em 2012, considerou **incorreta** a seguinte assertiva: "As taxas de prestação de serviços, tais como as cobradas em razão do poder de polícia, devidas pelo alienante até a data da aquisição do imóvel, são de responsabilidade do adquirente do imóvel".

Perceba-se que a afirmativa além de misturar os fatos geradores das taxas, considerando incorretamente o exercício do poder de polícia como exemplo de prestação de serviço, também apresentou o problema de não restringir a regra de responsabilidade aos casos em que os serviços prestados são **referentes ao próprio imóvel alienado**. A título de exemplo, obviamente não é transferida para o adquirente de imóvel a responsabilidade pelo pagamento de custas judiciais (taxa judiciária) devidas pelo alienante em virtude do serviço jurisdicional que lhe tenha sido prestado, uma vez que tal serviço não é relativo ao imóvel.

O Código Tributário Nacional estipula duas expressas exceções à regra ora estudada. Assim, não ocorre a sub-rogação pessoal prevista no art. 130 nos seguintes casos:

a) Quando conste do título de transferência de propriedade a **prova da quitação dos tributos** (parte final do *caput* do art. 130 do CTN);
b) No caso de **arrematação em hasta pública**, caso em que a sub-rogação ocorre sobre o

respectivo preço (CTN, art. 130, parágrafo único).

Registre-se que ambas as exceções se aplicam exclusivamente aos **bens imóveis**, porque, conforme ressaltado, as disposições do art. 130 referem-se exclusivamente a tais bens. Apesar de alguns defenderem a aplicação da segunda exceção também para bens móveis, esse raciocínio não é condizente com o CTN, tendo em vista que as disposições de um parágrafo devem ser interpretadas no contexto do artigo. Em provas de concurso público, o entendimento tem sido aplicado de maneira pacífica, conforme demonstra a seguinte assertiva considerada **errada** pela ESAF, na prova do concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro Municipal de Natal-RN, realizado em 2008: "No caso de arrematação de bem móvel em hasta pública pelo credor, o arrematante adquire o bem livre de quaisquer ônus, não se investindo na figura de responsável pelo pagamento de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até a data da aquisição".

Há, contudo, precedente do STJ afirmando que "o credor que arremata veículo em relação ao qual pendia débito de IPVA não responde pelo tributo em atraso. O crédito proveniente do IPVA sub-roga-se no preço pago pelo arrematante" (REsp 905.208/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, 3.ª T., julgado em 18/10/2007, DJ 31/10/2007, p. 332).

Em provas objetivas de concurso público, a tendência, conforme demonstra a questão ESAF acima transcrita, é considerar a literalidade do Código. Não obstante, se invocado o posicionamento do STJ, deve ser adotado o citado precedente.

Passa-se à análise das exceções.

6.5.1.1 O caso da apresentação de certidão negativa

É relevante ressaltar que a transferência da propriedade de imóveis somente ocorre com o registro do ato no cartório de registro de imóveis. Nesse momento, o oficial de registro deve exigir a apresentação de certidões que comprovem a **inexistência de registro** de crédito tributário vencido e não quitado relativo ao imóvel objeto da transferência. Apresentados os comprovantes da quitação dos tributos, o adquirente não pode ser responsabilizado por obrigações porventura existentes.

Neste ponto, vale uma observação. Pode parecer estranho falar em obtenção de certidão negativa e aparecimento posterior de débito. Entretanto, a situação é plausível, pois a certidão é como uma fotografia, relatando uma situação de momento. É possível que o contribuinte obtenha uma certidão negativa e dois minutos depois seja cientificado da lavratura de um auto de infração cobrando tributo relativo a fato ocorrido há três anos (o limite é o prazo decadencial, a ser estudado em momento oportuno). Assim, no momento em que se requer uma certidão, o servidor competente para emissão normalmente consulta um sistema informatizado. Não havendo débito registrado, a certidão é expedida, sem prejuízo da possibilidade de posterior constituição de crédito relativo a período passado, sempre obedecido o prazo decadencial.

Em resumo, o adquirente de boa-fé imagina que, se lhe foi apresentada a certidão, não há débito quanto ao passado. Caso haja alguma pendência, a Administração pode lançar o tributo, todavia a cobrança irá recair sobre o **anterior proprietário** (contribuinte), **não se colocando o adquirente na**

posição de responsável tributário.

6.5.1.2 O caso da arrematação em hasta pública

A arrematação em hasta pública ocorre no processo de execução, no qual o Estado-juiz adentra no patrimônio do devedor, apreendendo um bem e alienando-o em praça pública. Neste caso, o arrematante (aquele que ofereceu o maior lance) adquire o imóvel livre de quaisquer ônus.

A sub-rogação ocorre sobre o preço, de forma que o adquirente não se coloca como responsável por quaisquer tributos devidos até a data da alienação. Os débitos existentes devem ser quitados com o produto da arrematação. Caso o valor alcançado pelo imóvel seja insuficiente para a quitação do tributo, o Fisco não poderá exigir do adquirente – nem do alienante – qualquer excedente, visto que a sub-rogação, neste caso, é **real** e não pessoal.

Nessa linha, transcrevem-se as pedagógicas palavras do Superior Tribunal de Justiça, constantes do acórdão proferido no julgamento do REsp 166.975/SP:

> "Processo civil. Arrematação. Falência. Tributo predial incidente sobre o imóvel arrematado. Matéria concernente ao processo falimentar. Negativa de vigência ao art. 130, parágrafo único, CTN. Precedentes. Doutrina. Recurso especial provido. I – Na hipótese de arrematação em hasta pública, dispõe o parágrafo único do art. 130 do Código Tributário Nacional que a sub-rogação do crédito tributário, decorrente de impostos cujo fato gerador seja a propriedade do imóvel, ocorre sobre o respectivo preço, que por eles responde. Esses créditos, até então assegurados pelo bem, passam a ser garantidos pelo referido preço da arrematação, recebendo o adquirente o imóvel desonerado dos ônus tributários devidos até a data da realização da hasta. II – Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, não fica o arrematante responsável pelo eventual saldo devedor. A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários" (STJ, 4.ª T., REsp 166.975/SP, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, j. 24.08.1999, *DJ* 04.10.1999, p. 60).

6.5.2 A responsabilidade do adquirente ou remitente de bens móveis

A regra relativa à aquisição de bens móveis é basicamente a mesma aplicada à aquisição de imóveis, de forma que a única diferença que merece nota é a **inaplicabilidade das exceções estudadas nos itens anteriores** (ver comentários finais do item 6.5.1 em que é citado precedente da 3.ª Turma do STJ em sentido oposto).

A transferência da propriedade de bens móveis ocorre com o que os civilistas denominam de "tradição", ou seja, com a entrega do bem ao adquirente. No caso de aquisição de veículo, quando o adquirente procura o Detran para o registro da transferência, esta já está aperfeiçoada, assim como a sucessão tributária. Não há exceção ao caso, de forma que o pagamento do IPVA pendente deve ser efetuado pelo adquirente, mesmo que na aquisição tenha sido apresentada certidão afirmando a inexistência de débito.

O fundamento legal para a transferência de sujeição passiva para o adquirente de bens móveis é o art. 131, I, do CTN, segundo o qual “são pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

A maneira como o dispositivo foi redigido poderia levar à conclusão de que a regra é aplicável tanto a móveis quanto a imóveis. Entretanto, como a disciplina relativa à responsabilidade do adquirente de bens imóveis consta do art. 130, o entendimento mais razoável é no sentido de que **o art. 131, I, ao menos no que concerne ao adquirente, aplica-se exclusivamente a móveis**. Interpretação contrária tornaria o art. 130 despiciendo, o que contrariaria a regra hermenêutica segundo a qual a lei não deve conter palavras desnecessárias ou inúteis, devendo o intérprete buscar a essência de cada dispositivo legal, conferindo-lhe aplicabilidade e eficácia.

A regra objeto de análise se refere ao adquirente e ao **remitente**. Remitente é a pessoa que pratica a **remição** (com “ç”), instituto diferente da **remissão** (com “ss”).

A **remissão**, como será detalhado no item 9.1.4, do Capítulo 09 desta obra, é o **perdão** concedido por lei, que extingue o crédito tributário. Já a **remição** não extingue crédito algum, consistindo, pelo contrário, em caso de **transferência da sujeição passiva**.

Tradicionalmente, a remição era exercida quando o cônjuge, o ascendente ou o descendente resgatava bens que, num processo de execução, haviam sido levados à hasta pública, depositando o preço pelo qual tais bens foram alienados ou adjudicados. Atualmente, a matéria é disciplinada pelos arts. 826 e 877, §§ 3º e 4º, do Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), que **tornam a remição instituto de uso exclusivo do executado**, salvo **nos casos de falência ou de insolvência do devedor hipotecário**, hipóteses em que o direito será deferido à **massa ou aos credores em concurso**.

Sob o ponto de vista tributário, o mais relevante é saber que, cumpridas as regras aplicáveis ao instituto, se alguém que não o devedor originário pratica a remição, este alguém (remitente) passa automaticamente a ser responsável pelo tributo porventura pendente de pagamento.

Pode-se afirmar, em síntese, que o remitente é, na realidade, espécie de adquirente e, da mesma forma que este, põe-se na condição de responsável pelos tributos incidentes sobre o bem adquirido, desde que relativos aos fatos geradores ocorridos anteriormente à aquisição. Com relação às obrigações tributárias surgidas posteriormente, o adquirente e o remitente passam a ser contribuintes.

6.5.3 A responsabilidade na sucessão *causa mortis*

Com a morte, ocorre a abertura da sucessão. Segundo o direito das sucessões, a transferência do patrimônio do *de cujus* (falecido) ocorre imediatamente com tal fato.

A **formalização** da transferência da responsabilidade para os sucessores, contudo, depende da conclusão do processo de **inventário (ou arrolamento)**, com a consequente partilha dos bens.

Durante o período de tempo iniciado com a abertura da sucessão (morte) e concluído com o término do processo de inventário (partilha dos bens), a responsabilidade pelos tributos devidos pelo *de cujus*, até a data de sua morte, é do espólio.

O **espólio** é o conjunto de bens e direitos deixados pelo *de cujus*, atuando no mundo jurídico por

meio do inventariante.

O **espólio não é pessoa**, consistindo tão somente numa universalidade de bens e direitos. A decorrência teórica desta afirmação seria a impossibilidade de o espólio ser sujeito de direitos e obrigações na ordem jurídica. Assim, não seria possível ao espólio figurar como devedor (sujeito passivo) em qualquer relação jurídica (os débitos porventura existentes seriam dos sucessores, que, em teoria, imediatamente passam a ser proprietários dos bens, titulares dos direitos e sujeitos passivos das obrigações).

Entretanto, conforme já visto, ao estipular as regras sobre capacidade tributária passiva, o CTN desconsidera por completo as regras civilistas sobre capacidade.

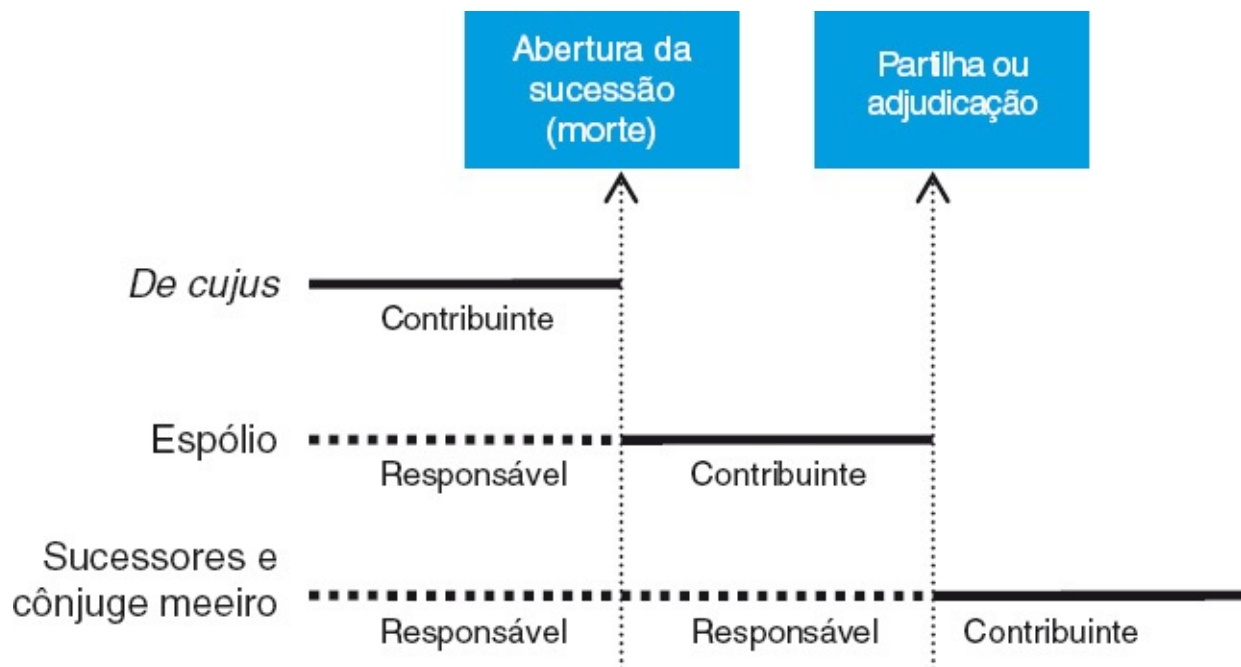
Em mais uma manifestação dessa autonomia das regras tributárias, o Código afirma, no seu art. 131, III, que o espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. Perceba-se que o CTN acabou por afirmar que algo que **não é pessoa** é **pessoalmente responsável** por algo.

Alguns intérpretes mais apressados atestam que o espólio somente é responsável até a data da abertura da sucessão, o que é absurdo. Na realidade, **a responsabilidade do espólio se inicia com a abertura da sucessão, pois antes desta data, o falecido estava vivo e era o sujeito passivo da obrigação (contribuinte)**.

Dessa forma, a expressão "até a data da abertura da sucessão" refere-se aos tributos não pagos pelo *de cujus* (até tal data). Não se estipula, por óbvio, um momento a partir do qual o espólio deixa de ser responsável.

Com a prolação da sentença de partilha ou adjudicação, a responsabilidade por todo o período passado (respeitado o prazo decadencial) passa a ser dos sucessores a qualquer título e do cônjuge meeiro, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação (CTN, art. 131, II).

Portanto, se o *de cujus* deixou créditos tributários em aberto, o espólio deve fazer o pagamento (é responsável). Caso o pagamento não tenha sido feito e, mesmo assim, os bens tenham sido partilhados, os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro deverão fazer o pagamento (são responsáveis).

As situações descritas podem ser visualizadas por intermédio do seguinte esquema:

No esquema, as três **linhas cheias** demonstram o seguinte:

a) **até sua morte** (abertura da sucessão), o ***de cujus*** era sujeito passivo na modalidade **contribuinte**;
b) **após a morte**, os novos fatos geradores terão como **contribuinte** o **espólio**, e tal situação durará até data da partilha ou adjudicação;
c) **após a partilha ou adjudicação**, os novos fatos geradores terão como **contribuintes** os **sucessores a qualquer título** e o **cônjuge meeiro**.

Já as duas **linhas tracejadas** demonstram o seguinte:

a) o **espólio** é pessoalmente **responsável** pelos tributos devidos pelo *de cujus* **até a data de abertura da sucessão** (o que corresponde com exatidão à previsão do art. 131, III, do CTN)

Ressalte-se que o espólio surge com a morte do *de cujus*, e existe até a data da partilha ou adjudicação. A linha cheia demonstra, portanto, o período de vida do espólio. Quanto aos fatos geradores ocorridos durante tal período, o espólio será **contribuinte** (letra “a” da enumeração anterior). A linha tracejada demonstra que, no tocante às obrigações surgidas durante o período correspondente e não quitadas pelo contribuinte, o espólio, após o seu surgimento, será sujeito passivo na modalidade **responsável**.

Em resumo, o espólio só existe no mundo jurídico durante o período indicado no gráfico pela respectiva linha cheia, mas neste intervalo de tempo, é responsável pelas obrigações surgidas no período passado (quando o *de cujus* era contribuinte).

b) o **sucessor a qualquer título** e o **cônjuge meeiro** são pessoalmente **responsáveis** pelos tributos devidos pelo *de cujus* **até a data da partilha ou adjudicação**, tendo como limite do débito o montante do quinhão, do legado ou da meação recebidos (o que corresponde, com exatidão, à

previsão do art. 131, II, do CTN)

Aqui vale o mesmo raciocínio. Se o tributo não foi pago pelo *de cujus*, a **responsabilidade** passa para o espólio; se este não quita o tributo de que era sujeito passivo, seja como **responsável** (linha tracejada), seja como **contribuinte** (linha cheia), o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro serão **responsáveis** por todo o período, tendo como limite o montante do quinhão, do legado ou da meação recebidos.

Note-se que, para tornar o Código mais inteligível, o legislador do CTN deveria ter invertido a ordem dos incisos II e III, pois este último se refere a algo que surge em primeiro lugar na ordem natural dos fatos (responsabilidade do espólio) quando comparado com a situação descrita no "inciso II" (responsabilidade dos sucessores e do cônjuge meeiro).

Por fim, para o completo entendimento do sentido da última regra citada (art. 131, II), é necessário o esclarecimento de alguns conceitos oriundos do direito das sucessões.

Quinhão é uma parcela ideal (fração) do patrimônio deixado pelo *de cujus*. Assim, quem tem direito a 1/3 de uma herança de 300 mil reais recebe um quinhão de 100 mil reais e só responde por débitos tributários até esse montante. A regra almeja evitar que a existência de débitos superiores aos bens e direitos recebidos impusesse ao sucessor (herdeiro) a utilização de patrimônio próprio para pagar débitos que não gerou.

Existe **legado** quando, no testamento, o *de cujus* deixa um bem determinado para pessoa determinada. Assim, se o legatário recebe uma casa no valor de duzentos mil reais, somente responde por débitos até esse montante, pelos mesmos motivos acima explicados.

A **meação** é a parcela (metade) do patrimônio do casal pertencente a cada cônjuge, que, justamente por isto, é designado meeiro (desde que casados em regime no qual haja comunicação patrimonial). Os cônjuges são partes de uma sociedade, a sociedade conjugal ou matrimonial. Com o falecimento de um deles, o outro tem direito à meação, sendo responsável pelos respectivos tributos.

A regra é, a rigor, desnecessária e atécnica, visto que os bens integrantes da meação (patrimônio comum, de acordo com o regime do casamento) **já pertenciam ao cônjuge sobrevivente**, mesmo antes da morte do *de cujus*, de forma que, não havendo qualquer transferência de patrimônio, o meeiro continua sendo **contribuinte** dos respectivos tributos. O STJ, não obstante reconhecer que o caso não é de sucessão, o trata como hipótese de responsabilidade, já havendo decidido, por exemplo, que "a dívida deve ser cobrada da viúva meeira, como responsável legal, e não como sucessora, na proporção de sua meação" (REsp 212.554).

Não se pode olvidar que com o advento do art. 1.845 do novo Código Civil (Lei 10.406/2002) o cônjuge passou a ser, também, herdeiro necessário, concorrendo com os demais sucessores na forma estabelecida no próprio dispositivo civilista.

Em provas de concurso, em se tratando de matéria tributária, deve ser adotada a redação literal do CTN, designando-se o cônjuge como verdadeiro **responsável tributário**, tanto no que concerne à **meação** quanto no que concerne à sua parcela da **herança**.

Outra questão relevante é a abrangência da norma estudada quanto à composição do crédito

transferido. Apesar de os dispositivos legais se referirem à responsabilidade por **tributos**, o Superior Tribunal de Justiça entende que também devem se incluir na regra as **multas moratórias** (REsp 295.222 – no acórdão, são citados diversos outros precedentes).

A ideia em torno do entendimento é que a expressão “patrimônio” abrange um conjunto de bens, direitos e obrigações, de forma que o sucessor não pode receber os bônus (bens e direitos) sem arcar com os respectivos ônus (obrigações – entre elas as multas) integrantes do patrimônio transferido.

Adotando uma linha um pouco diferente, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento de cargos do Tribunal de Contas dos Municípios do Ceará, realizado em 2006, formulou questão que, pela relevância, tem seu teor abaixo transcrito:

> “Herdeiros de um contribuinte que deixou patrimônio, tendo sido autuado pela prática de sonegação fiscal, sofrem processo de execução fiscal, compreendendo o valor do tributo, acrescido da correção monetária, da multa e dos juros. Essa cobrança é
> a) ilegal apenas quanto à multa;
> b) legal quanto ao tributo e à multa e ilegal quanto aos juros e à correção monetária;
> c) legal quanto ao tributo e todos os seus acréscimos;
> d) ilegal quanto ao tributo e à multa e legal quanto aos juros e à correção monetária;
> e) ilegal quanto ao tributo e todos os seus acréscimos.”

O gabarito oficial apontou como correta a assertiva “a”. Pelas alternativas propostas – todas iniciadas com a palavra “legal” ou a palavra “ilegal” –, parece que a banca tomou o texto literal do CTN como parâmetro único para a resposta, desconsiderando interpretações puramente doutrinárias.

Certamente, o examinador, ao tratar de sonegação fiscal (crime), quis se referir a uma multa **de ofício** (punitiva) e não a uma multa **por atraso** (de mora), de forma a haver responsabilidade pessoal do agente nos termos do art. 137, I do Código, dispositivo estudado no item 6.7.1.

Curiosamente, a mesma FCC, no concurso para Auditor do Tribunal de Contas dos Municípios do Amazonas, realizado em 2007, elaborou questão de idênticos enunciado e alternativas, mas apontou como correta a afirmação de que a cobrança era “**legal quanto ao tributo e à correção monetária e ilegal quanto à multa e aos juros** ”.

Após os recursos, a banca **anulou** a questão, o que foi correto, pois não é razoável que uma questão absolutamente idêntica, palavra por palavra, letra por letra, seja repetida em certames tão próximos. Contudo, se não fosse a anulação, certamente, o posicionamento mais coerente seria o de alteração do gabarito, de forma a considerar correta a alternativa segundo a qual apenas a cobrança da **multa** padeceria de ilegalidade.

Por tudo, há de se concluir o seguinte:

a) para efeitos de responsabilidade tributária por sucessão *causa mortis*, devem ser entendidas, dentro do conceito de tributos, as **multas moratórias**, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça;

b) nos casos de aplicação de multa “de ofício”, cuja responsabilidade seja pessoal do infrator (casos do art. 137 do CTN), a responsabilidade, nos exatos termos legais, não é transferida aos sucessores. Este é o posicionamento mais seguro para se adotar em **provas objetivas**, conforme demonstra o exemplo acima citado (FCC);
c) nos casos propostos em **provas subjetivas**, principalmente para provimento de cargos de advocacia pública (em que o candidato deve usar os argumentos disponíveis em defesa do Estado), é possível invocar a tese de que o sucessor também deve responder pelas multas “de ofício”, mesmo nos casos de responsabilidade pessoal do infrator, pois, desaparecendo o devedor (sucessão *causa mortis*), seu patrimônio (conjunto de bens, direitos e **obrigações**) seria integralmente transferido para os sucessores. Também é relevante argumentar que quando o CTN quis restringir a responsabilidade de alguém apenas às penalidades de caráter moratório, o fez expressamente, como ocorre no parágrafo único do art. 134.

6.5.4 A responsabilidade na sucessão empresarial

Aqui a expressão “sucessão empresarial” é utilizada em sentido amplo, compreendendo todos os casos de operações entre empresas, como as fusões, cisões, incorporações, alienações de filiais, entre outras.

O raciocínio que orientou a elaboração das regras foi o de que a Administração Tributária deve seguir a manifestação de riqueza dessas entidades, de forma que o “desaparecimento” de uma entidade implicará a responsabilidade daquelas que lhe sucederem.

Assim, pode-se afirmar que a premissa fundamental é a de que a **sucessão empresarial gera sucessão tributária**.

O CTN, a partir de tal premissa, estipula regras específicas para os casos que serão detalhados a seguir.

Antes, contudo, é relevante analisar a possibilidade de aplicação das regras de responsabilidade por sucessão para os créditos tributários relativos a **multas**.

Há quem defenda que o fato de a multa ser sanção por ato ilícito teria por consectário a responsabilidade pessoal do infrator, de forma a não ser possível que uma outra pessoa venha a suceder aquele na obrigação de arcar com o encargo punitivo.

O raciocínio, entretanto, não pode prosperar, por dois motivos.

O primeiro é que o CTN, ao estabelecer as regras sobre sucessão empresarial, não diferenciou os créditos relativos a multas e a tributos. Ressalte-se que, quando o Código quis estipular algum tipo de tratamento diferente entre tributo e multa tributária, ele expressamente o fez, como se vê no art. 186, parágrafo único, III.

O segundo e mais importante motivo de a sucessão tributária englobar créditos relativos a tributos e multas decorre do fato de o patrimônio ser definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações, de forma que o sucessor não recebe apenas os bônus (bens e direitos), mas também arca com os ônus (obrigações – entre elas as multas) integrantes do patrimônio.

Essa linha de raciocínio é a prevalente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o seguinte excerto, extraído da Ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial 432.049-SC (grifou-se):

> "**2.** Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, **sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo**, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.
>
> **3.** Na expressão 'créditos tributários' estão incluídas as multas moratórias.
>
> **4.** A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.
>
> **5.** Precedentes das 1.ª e 2.ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF" (STJ, 1.ª T., REsp 432.049/SC, Rel. Min. José Delgado, j. 13.08.2002, *DJ* 23.09.2002, p. 279).

Em face dos diversos precedentes que abraçaram a tese exposta, o Superior Tribunal de Justiça decidiu editar a Súmula 554, cujo teor é o seguinte:

> **STJ – Súmula 554** – "Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão."

6.5.4.1 A responsabilidade na fusão, incorporação, transformação, cisão e extinção de pessoas jurídicas

O art. 132 do CTN afirma que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

A regra objetiva atribuir responsabilidade à pessoa jurídica de direito privado resultante de alterações (fusão, cisão, transformação e incorporação) de outras pessoas jurídicas de direito privado devedoras de tributo. As alterações são aquelas previstas na lei comercial, e serão a seguir explanadas na forma de exemplos em que constarão as respectivas consequências tributárias.

Ocorre **fusão** quando se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações, inclusive as de natureza tributária.

Assim, quando as empresas Antarctica e Brahma resolveram criar a AmBev, aquelas deixaram de existir como sujeitos de direitos e obrigações, sendo nesses aspectos sucedidas por esta. Todos os tributos devidos pela Antarctica e pela Brahma **(contribuintes)** na data da fusão (1.º de julho de 1999) passaram a ser de **responsabilidade** da AmBev. A partir de tal data, a AmBev passou a ser contribuinte com relação às novas obrigações tributárias surgidas.

Se a Brahma houvesse absorvido a Antarctica (imagine-se que a Brahma houvesse "comprado" a Antarctica), ter-se-ia uma **incorporação**. Nesta situação, a Brahma continuaria existindo como sujeito de direitos e obrigações, sendo, ainda, **contribuinte** dos seus tributos. Já a Antarctica deixaria de existir como pessoa jurídica e seus tributos passariam a ter como sujeito passivo a Brahma, na condição de **responsável**.

O legislador do CTN, novamente mostrando profundo desapego à definição técnica dos institutos jurídicos, também citou a **transformação** como geradora de sucessão tributária. Segundo a definição legal de transformação, esta ocorre quando a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro (Lei 6.404/1976, art. 220).

A título de exemplo, imagine-se que uma empresa por quotas de responsabilidade limitada (Ltda.) transforme-se numa sociedade por ações (S.A.). Nesta situação a empresa não se extingue como sujeito de direitos e obrigações, continuando como **contribuinte** dos seus respectivos tributos.

Entretanto, sob a ótica do CTN, a sociedade resultante da transformação – no exemplo citado, a S.A. – passa a ser **responsável** pelos tributos devidos pela sociedade transformada – a Ltda. É assim que o fenômeno deve ser encarado em provas de concurso público.

Por fim, é relevante ressaltar que o Código Tributário Nacional não estabeleceu regra expressa sobre sucessão tributária nos casos de cisão. O motivo da omissão foi que o instituto só veio a ser disciplinado pela Lei 6.404/1976, editada mais de uma década após o advento do CTN.

Segundo a definição legal, cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (art. 229 da Lei 6.404/1976).

Assim, se a sociedade "A" transfere todo o seu patrimônio para as sociedades "B" e "C", haverá **cisão total**, extinguindo-se "A" (cindida). Já se "A" transfere apenas parcela do seu patrimônio para "B" e "C", haverá **cisão parcial**, continuando "A" a ser sujeito de direitos e obrigações.

Conforme afirmado, o CTN não tratou da existência de responsabilidade das sociedades recipientes de patrimônio – "B" e "C", no exemplo citado – pelos tributos devidos pela sociedade cindida – "A". O fato gerou certa controvérsia doutrinária sobre a possibilidade de aplicação das regras do art. 132 do Código também aos casos de cisão, havendo quem defenda que, em virtude de a atribuição de responsabilidade tributária depender de expressa previsão legal, resta impedida a extensão na via interpretativa.

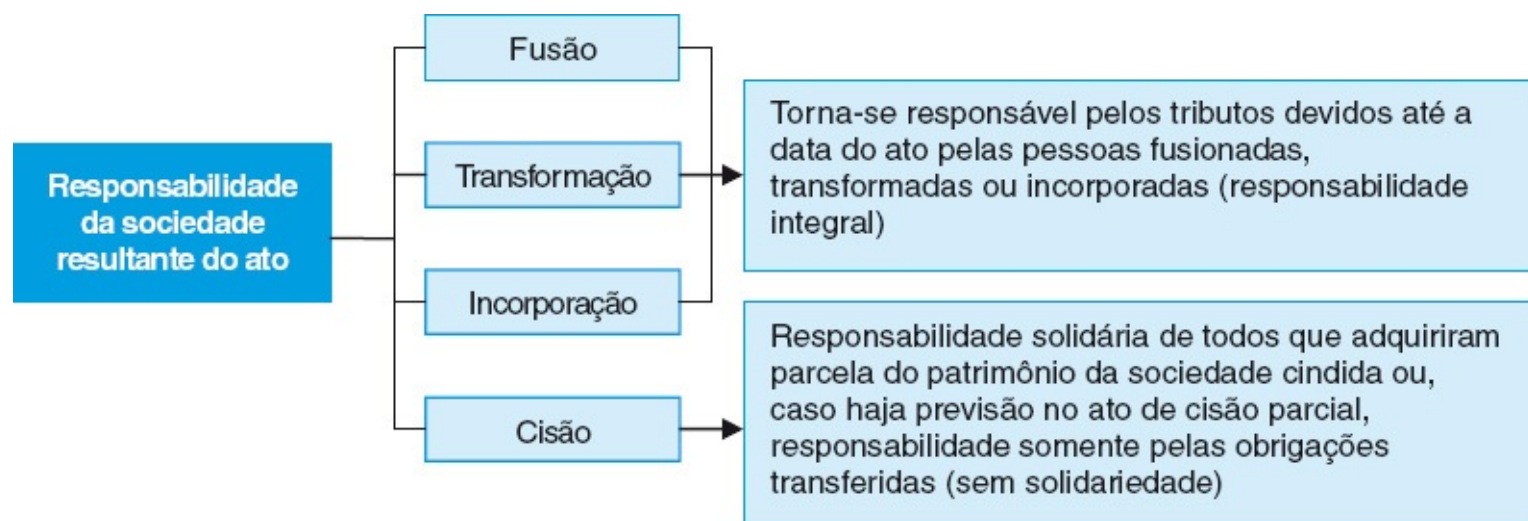
Majoritariamente, contudo, tem-se entendido por suficiente para atribuição de responsabilidade a previsão constante no art. 233 da Lei 6.404/1976, que estabelece responsabilidade solidária entre:

a) a própria sociedade cindida que continuar a existir (cisão parcial) e as sociedades que receberem seu patrimônio;
b) as sociedades que receberem o patrimônio da sociedade cindida, quando esta deixar de existir (cisão total).

O parágrafo único do mesmo art. 233 prevê que o ato de **cisão parcial** poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, **sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida**.

Tratando-se de responsabilidade tributária, parte da doutrina entende que a regra excludente não pode ser aplicada, pois o ato de cisão é uma convenção entre particulares, que, nos termos do já analisado art. 123 do CTN, não teria o condão de se sobrepor às regras legais de atribuição de responsabilidade. Esquece-se tal corrente doutrinária que o próprio art. 123 invocado inicia com a famosa ressalva "salvo disposições de lei em contrário", o que legitima a possibilidade de estipulação contratual de inexistência de sucessão tributária, prevista na Lei 6.404/1976.

Como se vê, a questão relativa à sucessão tributária nos casos de cisão é por demais controversa, de forma que, em provas objetivas, a tendência é não abordar o tema de maneira detalhada. É apenas necessário que o candidato saiba que o CTN não disciplina a matéria. Em caso de provas subjetivas, sugere-se a adoção da linha acima explanada, além da verificação criteriosa da possibilidade de sujeitar o caso concreto porventura proposto à regra do art. 133 do CTN, analisada mais adiante.

Em suma, os casos de responsabilidade decorrentes das alterações societárias objeto de exame podem ser visualizados da seguinte forma:

6.5.4.2 Os casos de extinção da sociedade

O parágrafo único do art. 132 do CTN afirma que as regras estipuladas para os casos de fusão, incorporação e transformação aplicam-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da **respectiva atividade** seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Pela literalidade do dispositivo, percebe-se que somente subsistirá responsabilidade caso algum dos sócios remanescentes (ou seu espólio) continue a exploração da **mesma atividade** a que se dedicava a sociedade extinta.

Não há qualquer relevância na razão social adotada pela entidade sucessora, nem mesmo no fato de a exploração ocorrer por meio de firma individual (empresa individual, segundo a terminologia do Código Civil de 2002). Mesmo que o sócio explore a atividade da sociedade extinta sem regular constituição,

haverá sucessão tributária, uma vez que, conforme já estudado, a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (CTN, art. 126, III).

Com base neste raciocínio, há amparo legal para que a Administração Tributária cobre tributos nas extinções fraudulentas, ou meramente "de fachada", em que a sociedade é artificiosamente extinta e os respectivos sócios continuam exercendo a mesma atividade, muitas vezes de maneira informal.

Por último, observe-se que, conforme será detalhado mais à frente, a qualidade de sócio implicará responsabilidade pelos tributos relativos aos atos que tenham praticado e às omissões que lhes sejam imputáveis, no caso de extinção de sociedade de pessoas.

6.5.4.3 A responsabilidade do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento

Dispõe o art. 133 do CTN:

> "Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:
>
> I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
>
> II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão".

Mais uma vez, se reafirma a regra fundamental, segundo a qual a sucessão empresarial gera sucessão tributária.

O dispositivo trata da hipótese de alienação de um conjunto de bens materiais (imóvel, mercadorias) ou imateriais (ponto) de uma pessoa jurídica ou empresa individual para outra. Não é a própria empresa que é alienada, mas apenas o conjunto de bens. Tem-se entendido que a alienação apenas da **razão social** não gera a sucessão tributária prevista no dispositivo.

Pelo texto legal, percebe-se que o adquirente **sempre** responderá pelos tributos devidos até a data do ato, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido (após a Lei Complementar 118/2005, foram incluídas exceções relativas aos processos de falência e recuperação judicial – antiga concordata –, conforme se analisará adiante). Haverá diferença, contudo, na qualificação da responsabilidade do adquirente, sendo em certos casos subsidiária e em outros integral.

O raciocínio do legislador é bem fácil de ser compreendido. Se a empresa que alienou o fundo ou estabelecimento cessou a exploração do comércio, indústria ou atividade, seria muito difícil para o Fisco dela buscar o pagamento dos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento alienado. A manifestação de riqueza passa a ser **exclusiva da adquirente**, que responde integralmente pelos citados tributos.

Quando a alienante continua a exploração de atividade econômica, ainda é possível cobrar-lhe os tributos relativos ao fundo ou estabelecimento alienado – sendo esta, inclusive, a solução mais justa.

Somente se for infrutífera a cobrança realizada à alienante (contribuinte), é que o Fisco pode redirecionar sua pretensão contra a adquirente, sempre na busca de captar a manifestação de riqueza. Tem-se, portanto, um caso de **responsabilidade subsidiária do adquirente**, visto que este só é chamado a responder pelo crédito tributário quando comprovado o insucesso na cobrança realizada ao alienante. Neste caso, aparece claramente o denominado "**benefício de ordem**".

Como saber, contudo, se o alienante cessou a exploração do comércio, indústria ou atividade ou se apenas ocorreu uma suspensão temporária? A disciplina legal da situação deve ser bastante precisa e clara, sob pena de se abrir espaço para que o alienante suspenda temporariamente suas atividades apenas com o objetivo de transmitir responsabilidade tributária integral ao adquirente, algo que não se coaduna com o intento do legislador.

Na falta de uma solução perfeita, o legislador optou por estabelecer um prazo. Assim, se o alienante iniciar dentro de **seis meses**, a contar da data da alienação, nova atividade **no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão**, estará na mesma situação daquele que continuou a exploração, de forma que o adquirente responderá apenas subsidiariamente. Completados seis meses, no dia subsequente, o alienante estará livre de qualquer responsabilidade quanto aos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento até a data da alienação.

Em resumo, quem para as atividades e as retoma **dentro de seis meses** está na mesma situação de quem não parou; quem para e retorna **após seis meses** está na mesma situação de quem parou em definitivo.

Três pontos merecem atenção especial com relação à regra ora estudada.

Em primeiro lugar, ao contrário da regra do art. 132, parágrafo único, do CTN, a sujeição passiva do alienante existe **independentemente da atividade** que o mesmo continua a explorar, podendo esta ocorrer em qualquer ramo de comércio, indústria ou profissão.

Em segundo lugar, a responsabilidade do adquirente existe apenas no que concerne aos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento **adquirido** e não, por óbvio, com relação a todos os tributos devidos pelo alienante.

Assim, se foi alienada a filial "A", o adquirente responderá pelo IPTU sobre a propriedade do imóvel em que está instalada a filial, e pelos tributos incidentes sobre a atividade da filial, que podem ser, por exemplo, IPI e ICMS para uma indústria, ICMS para uma comerciante, ou ISS para uma prestadora de serviços. Não responderá, portanto, pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica alienante.

Em terceiro lugar, quando se fala em fundo de comércio, não se pode adotar o posicionamento radical de que quem porventura veio a se instalar no mesmo prédio em que anteriormente funcionava a empresa devedora passa a ser sucessor tributário, simplesmente por ter eventuais benefícios decorrentes do ponto. Não se tratando de efetiva **alienação** do fundo de comércio, não haverá responsabilidade do adquirente. O entendimento é pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o seguinte excerto, extraído da Ementa do Acórdão proferido no Recurso Especial 108.873/SP:

> "Tributário. Responsabilidade por sucessão. Não ocorrência. A responsabilidade prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional só se manifesta quando uma pessoa natural ou jurídica adquire

> de outra o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial, industrial ou profissional; a circunstância de que tenha se instalado em prédio antes alugado à devedora, não transforma quem veio a ocupá-lo posteriormente, também por força de locação, em sucessor para os efeitos tributários. Recurso especial não conhecido" (STJ, 2.ª T., REsp 108.873/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 04.03.1999, *DJ* 12.04.1999, p. 111).

Até o advento da nova Lei de Falências (Lei 11.101/2005) e da adaptação do CTN às novas regras sobre a matéria (Lei Complementar 118/2005), as normas sobre responsabilidade na aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento eram somente aquelas até aqui estudadas. Não havia exceção à regra de que a sucessão empresarial geraria sucessão tributária (ao menos subsidiária).

A nova lei de falências veio ao mundo num momento em que todos os estudos comparativos entre a legislação de falências e concordatas brasileira e a dos demais países do mundo apontavam graves desvantagens para a sistemática nacional.

A **concordata**, por exemplo, deveria propiciar condições para que as empresas que passassem por dificuldades se recuperassem, de forma a manter os empregos, a arrecadação tributária e a colaboração com o desenvolvimento nacional. Com perdão pela utilização do desgastado lugar-comum, a ideia da concordata era – ou deveria ser – salvar a "galinha dos ovos de ouro". Entretanto, o que se viu foi a formação de uma verdadeira indústria da concordata, com o objetivo de lesar credores, além do fato de que a divulgação da notícia segundo a qual uma empresa pediu concordata era equivalente à de que o médico desenganou um paciente cuja morte era certa. Na concordata, a falência era certa.

Quanto à **falência**, o sistema brasileiro também era sujeito a graves problemas, sendo o principal deles o baixíssimo percentual de quitação de débitos para com os credores. Pouquíssimos credores conseguiam receber algo da empresa cuja falência fora decretada.

Quando uma empresa passa por dificuldades, pode-lhe ser conveniente, por exemplo, alienar uma filial, visando a recuperar algum fôlego financeiro. No outro lado da moeda, a compra pode ser uma excelente oportunidade de uma outra instituição expandir seus negócios, mantendo empregos e arrecadação tributária. Parece algo benéfico para todos: credores, devedores, investidores, empregados e Estado. Da mesma forma, se já houve decretação de falência, a venda de estabelecimento ou fundo de comércio pode também ser útil, pois além de ajudar a manutenção da arrecadação, da produção e dos empregos, colabora para o pagamento dos credores da massa falida.

Todos esses efeitos benéficos, contudo, eram praticamente impedidos pela regra que se acabou de estudar, resumida na frase "sucessão empresarial gera sucessão tributária". Ora, quem iria optar por comprar uma filial de uma empresa que passava por dificuldades, sabendo que, se a alienante encerrasse suas atividades, o adquirente responderia por todos os tributos relativos à filial comprada? E no caso de instituição com falência já decretada?

Dentro do espírito de possibilitar a efetiva recuperação de empresa que passa por dificuldades e de permitir o pagamento de um percentual maior dos débitos da empresa falida, foram criadas exceções à regra básica, de forma que **não mais há responsabilidade do adquirente no caso de alienação realizada em processo de falência ou de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação**

judicial (CTN, art. 133, § 1.º, I e II).

São claros os nobres objetivos da exceção. Todavia, abre-se uma brecha para a "lavagem" (ou purificação) de empresas podres por meio da venda fraudulenta de cada uma de suas filiais a pessoas físicas ou jurídicas factualmente ligadas aos sócios da empresa problemática ou, até mesmo, da alienação ao próprio sócio da empresa podre, em face da separação patrimonial existente entre as pessoas jurídicas e as pessoas físicas que lhe integram o quadro societário.

Assim, a título de exemplo, uma sociedade "Evasão Ltda.", cujos sócios sejam "A" e "B", com um conjunto de pendências tributárias, poderia entrar em processo de recuperação judicial e sair alienando filiais isoladas para os familiares de "A" e "B" ou a estes mesmos, que receberiam as unidades limpas, sem quaisquer ônus tributários, ficando a "Evasão Ltda." apenas com a parte negativa da equação patrimonial.

Foi justamente para evitar tal espécie de procedimento que a mesma Lei que incluiu o § 1.º no art. 133 do CTN, criando uma exceção à regra de responsabilização dos sucessores empresariais, acrescentou, no mesmo artigo, o § 2.º, que estatui uma "exceção da exceção" (volta-se à regra). Dessa forma, não se aplica a exceção quando, apesar da alienação ser feita em processo de **falência** ou ter por objeto filial ou unidade produtiva isolada, em processo de **recuperação judicial**, o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4.º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

Nos dois primeiros casos, a ligação entre o adquirente e a sociedade falida ou em recuperação judicial (antiga concordata) é de fácil comprovação, mediante consulta aos órgãos de registro público. No terceiro caso, a comprovação de que alguém está adquirindo uma filial na condição de agente do falido ou do devedor em recuperação judicial será, na prática, bastante difícil.

Em provas de concurso público, contudo, as questões tendem a ser bastante simples, pois o enunciado deve afirmar, peremptoriamente, a existência ou não de vínculo e de intuito fraudulento.

Como será estudado em momento oportuno, na falência, o crédito tributário deixou de possuir a preferência quase que absoluta prevista antes do advento da LC 118/2005. Em plena consonância com a novidade, a citada Lei Complementar tratou de acrescer um § 3.º ao art. 133 ora analisado, impedindo a utilização do produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada para pagamento de créditos tributários concursais.

Quando se estiver a estudar as garantias e privilégios do crédito tributário, o momento do pagamento dos créditos tributários no processo de falência será detalhadamente analisado. Por hora, transcreve-se o teor do novo dispositivo:

"Art. 133. (…)

(…)

§ 3.o Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário".

6.6 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade de terceiros em dois diferentes dispositivos. Em ambos os casos, os "terceiros" responsabilizados são pessoas que, em determinadas circunstâncias, falharam no cumprimento de um dever legal de gestão ou vigilância do patrimônio do contribuinte. A grande diferença é que, numa situação os terceiros responsáveis atuaram **regularmente**, sem agressão à lei, ao contrato social ou aos estatutos (CTN, art. 134); já a outra dispõe sobre a atuação **irregular** do terceiro (CTN, art. 135). A diferenciação gera, como se passa a detalhar, a submissão dos dois grupos a regimes jurídicos diferenciados.

6.6.1 Responsabilidade de terceiros decorrentes de atuação regular

Conforme detalhado acima, os denominados terceiros responsáveis possuem algum vínculo jurídico com a pessoa que, por ter relação pessoal e direta com o fato gerador, naturalmente ocuparia o polo passivo da relação jurídico-tributária na condição de contribuinte. É o que ocorre com os pais, com relação aos tributos devidos por seus filhos menores; com os tutores e curadores, no que concerne aos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; com os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; bem como com todas as demais pessoas designadas pelo art. 134 do CTN.

A regra é enunciada no *caput* do citado dispositivo nos seguintes termos:

"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas".

Pela redação da norma, fica claro que a atribuição de responsabilidade às pessoas exaustivamente

enumeradas nas sete alíneas depende da presença dos seguintes requisitos:

a) Impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte

Fica patente mais uma imprecisão terminológica do CTN. Ora, se uma das características da solidariedade é justamente a inexistência do benefício de ordem, não se pode designar "solidária" uma responsabilidade que depende da impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Seguindo a linha do Código, a Administração Tributária deve inicialmente voltar sua pretensão executória contra a pessoa legalmente definida como **contribuinte**. Somente no caso de insucesso (a execução fiscal é frustrada pela inexistência de bens suficientes, o contribuinte não é encontrado etc.) a cobrança pode ser redirecionada contra o **responsável**, desde que presente o segundo requisito, analisado a seguir.

A rigor, portanto, a responsabilidade das pessoas enumeradas no dispositivo é **subsidiária** (ou supletiva), estando claramente presente o "benefício de ordem". Nesse sentido, é também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o seguinte excerto:

> "Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no art. 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária" (EREsp 446.955/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1.ª Seção, j. 09.04.2008, *DJe* 19.05.2008).

Em provas de concurso público, todavia, novamente se aconselha que o candidato mantenha a estratégia de considerar corretas as assertivas que transcrevam disposições legais. Assim, usando a precária terminologia do CTN, a responsabilidade prevista no art. 134 é **solidária, mas somente surge quando não é possível o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte**. Essa é a forma mais segura de o candidato resolver as questões de concurso. Entretanto, dada a insegurança gerada pelo conflito entre o tecnicamente correto e o impreciso texto legal, merece elogios a postura do CESPE que, no concurso para provimento de cargos de Advogado da União, com provas aplicadas em 2012, citando o excerto jurisprudencial acima transcrito, entendeu por anular o seguinte item: "No que se refere à penalidade de caráter moratório, a responsabilidade tributária do espólio e do inventariante é solidária".

b) Ação ou indevida omissão imputável à pessoa designada como responsável

Mesmo com a impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, somente haverá responsabilidade dos "terceiros" enumerados nas alíneas do art. 134 se estes tiverem participado ativamente da situação que configura fato gerador do tributo ou tenham indevidamente se omitido.

A título de exemplo, o administrador de imóveis pertencentes a terceiros, responsável pelo recebimento dos aluguéis, pode ser também responsabilizado pelo pagamento do respectivo IPTU (mesmo que o contrato de administração traga cláusula em sentido contrário). Para isso, é necessário que o administrador tenha se omitido no pagamento, quando possuía condições de fazê-lo. Se o imóvel não

estava produzindo qualquer rendimento, a sujeição passiva não é transferida.

Da mesma forma, o inventariante só é obrigado a pagar o IPTU relativo ao espólio se este possuir recursos para o pagamento, caso no qual a omissão pode ser efetivamente imputada àquele.

Nos casos em que não houver ação ou indevida omissão imputável à pessoa relacionada no art. 134, não surgirá a chamada responsabilidade de terceiro.

Trata-se, portanto, de casos de responsabilidade por transferência ou sucessão, uma vez que, no momento da ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva normalmente recai sobre o contribuinte e, verificados os requisitos acima explicitados, é transferida para um responsável.

Das hipóteses disciplinadas pelo art. 134, três exigem alguns esclarecimentos.

O inciso V atribui responsabilidade ao síndico e ao comissário pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário. Hoje, a regra deve ser adaptada à terminologia adotada pela nova Lei de Falências (Lei 11.101/2005). Assim, é responsável **o administrador judicial pelos tributos devidos pela massa falida ou pela empresa em processo de recuperação judicial**.

O inciso VI atribui responsabilidade aos **tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício** pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

Como hoje em dia a maioria dos cargos de escrivão foi transformada em cargos públicos, remunerados pelos cofres públicos, de forma que os atos praticados pelos seus titulares são imputados ao próprio Estado, na prática, a regra de responsabilidade tem aplicabilidade basicamente para os tabeliães.

O tabelião (ou notário) é o oficial público responsável por redigir certos documentos públicos e instrumentalizar certos atos jurídicos, conferindo-lhes fé pública e garantindo-lhes a autenticidade. Ele é responsável pelos tributos devidos sobre os atos que pratica ou que perante ele são praticados, desde que atue ou se omita indevidamente com relação a obrigações decorrentes do seu ofício.

A título de exemplo, a transferência da propriedade imobiliária é aperfeiçoada com a inscrição do título aquisitivo no cartório de registro de imóveis. Nesta oportunidade, o tabelião deve exigir a comprovação do pagamento dos impostos incidentes sobre o imóvel. Caso se omita, e não haja sucesso na cobrança ao contribuinte, o tabelião é responsável “solidário”.

Já a hipótese contida no inciso VII, ao prever a responsabilidade dos **sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas**, acabou por gerar algumas controvérsias, conforme se passa a explicar.

São frequentes as situações em que o Poder Público não obtém sucesso ao tentar cobrar tributos devidos por uma pessoa jurídica empresária, em virtude de esta não possuir patrimônio ou renda suficientes para a total extinção do crédito. Em alguns casos, contudo, a Fazenda percebe que os sócios da sociedade devedora teriam condições de pessoalmente quitar o valor em aberto.

O grande problema enfrentado pela Fazenda nessas hipóteses é a famosa **regra da separação patrimonial**, segundo a qual cada pessoa é um centro individualizado de bens, direitos e obrigações, de forma que não há que se confundir débitos e créditos de uma pessoa jurídica com os das pessoas físicas que integram seu quadro societário. Em se tratando de cobrança de créditos tributários, a regra também é de observância obrigatória. Assim, somente nos poucos casos expressamente previstos no CTN é possível a responsabilização do sócio por débitos da pessoa jurídica cujo quadro societário ele integra.

Todavia, ao contrário do que desejaria a Fazenda, a norma do inciso VII é bastante específica, somente se aplicando às hipóteses de "liquidação de sociedades de pessoas", sendo inviável invocá-la na maioria dos casos concretos, por dois motivos cruciais.

Em primeiro lugar, a tentativa de cobrança ao sócio de débitos gerados por uma sociedade se apresenta com maior frequência nas situações em que **não há liquidação da pessoa jurídica devedora**.

O segundo motivo é que a regra também não encontra aplicação nos casos das **sociedades de capital** (em que a contribuição patrimonial é o elemento mais importante para o ingresso na sociedade – como acontece na maioria dos casos), uma vez que a literalidade do texto legal se volta exclusivamente para as **sociedades de pessoas** (em que os atributos pessoais do sócio são mais relevantes do que as contribuições patrimoniais que ele pode trazer para a sociedade – como ocorre quando um famoso professor procura outro famoso professor para unirem forças na criação de um curso).

Em suma, a regra continua sendo a de que os sócios não sejam responsabilizados pelas obrigações da pessoa jurídica cujo quadro societário integram. Ressalte-se, contudo, que o sócio que também exercer a gerência da sociedade pode, em certas circunstâncias, tornar-se responsável por tributos que, em situações normais, teriam como sujeito passivo apenas a pessoa jurídica.

Tal possibilidade não é mera decorrência da condição de sócio, mas **sim do exercício abusivo da função de administração da empresa**. Em termos mais práticos, é possível afirmar que a previsão é aplicável ao **sócio-gerente pela sua condição de gerente e não pela de sócio.** Além disso, tal responsabilização é excepcional, pois depende de **atuação irregular do gerente**, conforme fica claro da leitura do dispositivo que a fundamenta (CTN, art. 135, III) e que será detalhado no tópico a seguir.

6.6.2 Responsabilidade de terceiros decorrentes de atuação irregular

Há casos em que a sujeição passiva do terceiro decorre da sua atuação em desconformidade com o direito, levando-o à condição de **responsável pessoal pelo próprio tributo devido** (e não apenas pela multa eventualmente cabível). As hipóteses estão previstas no art. 135 do CTN, abaixo transcrito (grifou-se):

> "Art. 135. São **pessoalmente responsáveis** pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com **excesso de poderes** ou **infração de lei**, **contrato social** ou **estatutos**:
>
> I – as pessoas referidas no artigo anterior;
>
> II – os mandatários, prepostos e empregados;
>
> III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Observe-se que a lista de pessoas abrangidas pelo dispositivo é maior do que aquela relativa aos terceiros responsabilizados por sua atuação regular (CTN, art. 134), pois o Código inclui, no art. 135, além de todas as pessoas do art. 134 (CTN, art. 135, I), os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, art. 135, II e III).

Neste ponto, faz-se necessário um atentar para as diferentes modalidades da responsabilidade que

podem ser atribuídas às pessoas enumeradas no art. 134 do Código, pois às vezes o fundamento é o próprio dispositivo citado (atuação regular – estudada no tópico anterior) e às vezes é o art. 135 (atuação irregular – estudada neste tópico).

A título de exemplo, a responsabilidade que pode ser atribuída aos pais com relação a obrigações que, de outra forma, seriam de seus filhos menores é excepcional e, mesmo nos casos em que presente, ocorre em diferentes graus.

Em primeiro lugar, a regra é que, se os tributos são devidos pelos filhos menores, **não haja responsabilidade dos pais**.

Em contrapartida, caso os pais, representantes dos filhos menores, atuando **sem excessos**, tenham intervindo em determinado ato ou se omitido indevidamente, verificar-se-á a possibilidade de cobrança do tributo do próprio filho. Sendo esta impossível, os pais responderão **solidariamente** (como visto, seria mais correto dizer subsidiariamente), tendo em vista o disposto no art. 134, I, do Código.

Havendo **atuação irregular** dos pais, de forma a ultrapassar o que a lei lhes permite na administração do patrimônio dos filhos menores, a responsabilidade daqueles será **pessoal**, nos termos do art. 135 do CTN. É esta a modalidade de responsabilidade de terceiros que é estudada neste tópico.

As maiores discussões acerca da possibilidade de responsabilização pessoal de agentes que atuaram de maneira irregular são referentes aos administradores das pessoas jurídicas de direito privado. Conforme se deixou entrever no tópico anterior (6.6.1), a regra é que os atos praticados pelo dirigente em nome da entidade são a esta imputados, de forma que os respectivos tributos têm a pessoa jurídica como sujeito passivo. Porém, se o dirigente pratica ato em agressão a lei ou extrapolando as atribuições que os estatutos ou o contrato social da pessoa jurídica lhe conferem, a responsabilidade pelos tributos daí decorrentes é do próprio agente, que responderá com seu patrimônio pessoal.

Compreendida a distinção entre a responsabilidade do terceiro quando esse atua de forma regular (item 6.6.1) e quando ele atua de forma irregular (ora estudada), convém distinguir deste último caso as hipóteses de responsabilidade por infração previstas no art. 137 do mesmo Código (estudadas no item 6.7.1 deste Capítulo).

Apesar de ambos os dispositivos exigirem **prática de ilícito** para que se aplique a regra atributiva de responsabilidade, há de se perceber a existência de notórias diferenças entre as situações disciplinadas.

O vício do qual decorre a aplicação do art. 135 está no fato de o agente praticar um ato contrariando os limites legais, estatutários ou contratuais de sua atuação, de forma que o ato praticado não se caracteriza necessariamente como **ilícito tributário**. Na maioria dos casos, o vício reside na **ausência de legitimação** (competência específica) **ou de autorização** para sua prática. Assim, o diretor que pratica um ato de gestão que não estava dentro de suas atribuições estatutárias responde pelo excesso e pelo respectivo **tributo**, mesmo que o ato não tenha conteúdo ilícito. Incide o art. 135, III, do CTN.

De maneira bastante distinta, se o diretor pratica um ato **ilícito no conteúdo**, com o dolo específico de prejudicar a empresa que dirige, será responsável pela respectiva **penalidade pecuniária**. Incide nesse caso o art. 137, III, *c*, do CTN.

Voltando a atenção aos casos de responsabilidade tributária disciplinados pelo art. 135 do CTN, é

preciso destacar que o uso do vocábulo **“pessoal”** para caracterizar a responsabilidade, parece ter o condão de **afastar a sujeição passiva do devedor originário**. É que, ao contrário da responsabilidade **subsidiária** (em que há um devedor principal e o responsável somente é chamado caso aquele não arque com a obrigação), e da responsabilidade **solidária** (em que os diversos devedores podem ser cobrados sem benefício de ordem), a responsabilidade **pessoal** seria exclusiva, não havendo quem respondesse supletiva ou subsidiariamente com o devedor.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar caso em que a aplicação das regras ora estudadas resultou na **responsabilização pessoal de diretores** por débitos de uma sociedade, expressamente afirmou que eles “respondem para com esta e para com terceiros **solidária e ilimitadamente** pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei” (EREsp 174.532-PR).

Para chegar a esta conclusão, o STJ percebeu que seria um contrassenso atribuir a ato ilícito praticado por sócio um efeito liberatório sobre a correspondente pessoa jurídica. Para o Tribunal, não há, nem no CTN nem na legislação esparsa, regra afirmando que a responsabilização do terceiro que agiu de forma irregular constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica (REsp 1.455.490-PR).

O entendimento tem sido seguido à risca pelas bancas examinadoras nas provas de concursos público. Como exemplo, no certame para provimento de cargos de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, realizado em 2013, a Fundação Carlos Chagas propôs situação hipotética na qual um dos sócios-administradores de determinada empresa, contrariando vedação expressa do respectivo contrato social, investiu recursos da sociedade na bolsa de valores, obtendo lucro bastante expressivo. Como o imposto de renda relativo à operação não fora recolhido no prazo, discutiu-se a responsabilidade pelo pagamento tanto do tributo quanto da multa de mora.

Para resolver a questão, o candidato, além de saber que a responsabilidade tributária seria **pessoal do administrador que realizou a operação contratualmente vedada** (apesar de os demais sócios também terem se beneficiado pelo lucro da operação), conhecer da jurisprudência do STJ para ser capaz de identificar como correta a alternativa que, após apontar precisamente o responsável, afirmava que **“ da empresa também deverá ser cobrado o imposto e multas”**.

Entendido o alcance da modalidade de responsabilidade estabelecida pelo Código, o ponto mais importante para a correta interpretação das regras de responsabilização dos administradores das pessoas de direito privado passa a ser a precisa delimitação do que se entende por “agressão à lei” que possibilite o redirecionamento das pretensões fazendárias contra o gerente.

O grande problema, é que, na ânsia de buscar do gerente (que, reitere-se, não precisa ser sócio, apesar de na maioria dos casos sê-lo) a satisfação do crédito tributário lançado contra a sociedade, a Fazenda Pública esbarra na exigência legalmente imposta de comprovar a prática de uma das ilicitudes apontadas pelo *caput* do art. 135 do CTN. Para superar o obstáculo, a Fazenda Pública tentou emplacar a tese segundo a qual se o administrador não tomou providências para pagar o tributo, ele agrediu a lei, o que, por si só, fundamentaria sua responsabilização. Ora, se essa linha de raciocínio prevalecesse, todos

os administradores sempre poderiam ser cobrados, afinal a matéria da responsabilização somente se põe quando o tributo não foi pago e a Fazenda entende que ele é devido.

O STJ percebeu que há de se diferenciar o **mero inadimplemento** (que pode decorrer da simples falta de recursos para proceder ao recolhimento) da **infração à lei justificadora da atribuição de responsabilidade ao administrador**, pois o primeiro gera débito típico da pessoa jurídica, não se comunicando com o patrimônio das pessoas físicas que administram a sociedade nestes momentos de dificuldades.

Da pedagógica manifestação da Corte Superior, destacam-se as seguintes palavras

> "4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária de ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do exsócio. 5. Precedentes desta Corte Superior." (STJ, 1.ª T., AgRg REsp 276.779/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 20.02.2001, *DJ* 02.04.2001, p. 260).

Atualmente, o entendimento se encontra cristalizado na **Súmula 430 do STJ**, cujo teor é o seguinte: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". A expressão "por si só" foi intercalada na disposição sumular para demonstrar que, apesar de o adimplemento não ser causa isolada de responsabilização do sócio-gerente, pode vir a gerar tal efeito desde que acrescido de outros eventos legalmente previstos (excesso de poderes, agressão à lei, contrato social ou estatutos).

O tema tem sido comumente abordado em provas de concurso público, como demonstra o seguinte item, considerado **incorreto** pela ESAF, no concurso para Auditor-Fiscal da Receita Federal, com provas realizadas em 2005: "Inadimplemento de obrigações tributárias caracteriza infração legal que justifique redirecionamento da responsabilidade para o sócio-gerente da empresa".

O STJ entende configurada hipótese de responsabilização do sócio-gerente quando comprovada a dissolução irregular da sociedade, uma vez que ao gerente competia adotar as providências legalmente exigíveis para que a dissolução fosse operacionalizada em conformidade com o direito. É pacífico na Corte que a dissolução irregular pode ser presumida quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação formal à Administração Tributária. Em termos bastante claros, o Tribunal sintetizou o posicionamento na sua **Súmula 435**, cujo teor é o seguinte: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Há quem defenda que para responsabilizar o sócio-gerente nos termos do entendimento do STJ, seria necessário que ele também estivesse no **exercício da gerência no momento do fato gerador ou do vencimento do prazo para o pagamento do tributo**. A tese é sedutora e funda-se numa suposta impossibilidade de que atos praticados em determinados momentos da linha do tempo (no caso, assunção de gerência e posterior dissolução irregular de sociedade) gerem responsabilização por eventos (fatos geradores e respectivos lançamentos) pretéritos. Contudo, conforme já analisado, não é o

inadimplemento tributário que gera a responsabilidade do sócio-gerente (STJ, Súmula 430). Por conseguinte, a ocorrência do fato gerador e o não pagamento do tributo não trazem, por si só, consequências jurídicas para quem exerce a gerência da empresa. O que gera a responsabilização do gerente é o cometimento dos ilícitos estudados ao longo deste tópico, o que pode acontecer, como é bastante comum, contemporaneamente à ocorrência do fato gerador ou o vencimento do tributo, ou noutro momento, como, por exemplo, numa futura dissolução irregular.

Foi na esteira deste raciocínio que o Superior Tribunal de Justiça afirmou que "é irrelevante para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito" (REsp 1.520.257/SP). Assim, **a pessoa que exerce a gerência no momento da dissolução irregular da sociedade é responsável pelos tributos eventualmente devidos, mesmo quando não esteve no exercício da gerência no momento da ocorrência do fato gerador ou na data do vencimento dos créditos tributários não adimplidos**.

Apesar da lógica por trás da tese encampada, é justificável o temor de que ela poderia abrir espaço para alterações societárias fraudulentas, destinadas a concentrar toda a responsabilidade tributária em determinada pessoa, de forma a livrar da sujeição passiva os verdadeiros causadores e beneficiários do inadimplemento tributário, lesando os direitos da Fazenda Pública. Contudo, caso se comprove que o objetivo da alteração societária foi exatamente o de fraudar a Fazenda, estar-se-á diante de uma infração à lei a que o art. 135 do CTN atribui o efeito de responsabilização pessoal do respectivo agente (REsp 1.520.257/SP).

Apesar da clareza da tese encampada na Corte Superior no sentido da necessidade do cumprimento de certos requisitos para a responsabilização do sócio-gerente pelos débitos tributários da uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a criatividade da Fazenda Pública acabou por encontrar um mecanismo para facilitar a tal responsabilização. O raciocínio é por demais simples e parte da **presunção de liquidez e certeza** que o art. 204 do Código Tributário Nacional confere ao **crédito tributário inscrito em dívida ativa**, conforme detalhado no item 12.3 desta obra.

É verdade que a presunção é **relativa** (*juris tantum*), mas somente pode ser afastada por prova **a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a quem aproveite** (CTN, art. 204, parágrafo único). Para o STJ, **se uma execução fiscal é ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da certidão de dívida ativa, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"** (STJ, 1.ª T., REsp 1.104.900/ES, rel. Min. Denise Arruda, j. 25.03.2009, *DJe* 01.04.2009).

Para evitar arbitrariedades por parte da Fazenda Pública, a inserção do nome do gerente como codevedor na Certidão de Dívida Ativa somente deveria ser feita caso ele houvesse sido pessoalmente notificado do lançamento, em cujo texto deveria constar a ação ou omissão que lhe estivesse sendo imputada como fundamento para sua responsabilização (hipóteses dos arts. 135 ou 137 do Código Tributário Nacional). Ao responsabilizado também deveriam ser asseguradas as reclamações e os

recursos previstos na respectiva lei do processo administrativo fiscal.

Contudo, da maneira como posta a questão da presunção da liquidez e certeza do débito inscrito em dívida ativa, as citadas providências nem sempre têm sido adotadas. Mesmo nesses casos, **o ônus da prova é invertido**, de forma que, se o sócio quiser se livrar da responsabilização, precisará comprovar pela via própria (especialmente os embargos à execução) não haver incidido nas hipóteses legais cuja prática tornam o agente responsável tributário.

Apesar das facilidades propiciadas pela presunção de liquidez e certeza que militem em favor do crédito inscrito em dívida ativa, não é lícito à Fazenda Pública simplesmente substituir a certidão de dívida ativa por outra com o objetivo de incluir o nome do sócio que não constava originariamente do documento. Nesta hipótese, se o Fisco quer cobrar o tributo do sócio-gerente, precisará comprovar a configuração de algum dos casos em que o CTN prevê tal responsabilização. Nesse sentido, ganha relevância a parte final da Súmula 392 do STJ, cujo teor é o seguinte (grifo não consta do original):

> **STJ – Súmula 392** – "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, **vedada a modificação do sujeito passivo da execução** ".

Com o advento da Lei Complementar 128/2008, uma importante exceção à impossibilidade de responsabilização dos sócios que não praticaram atos ilícitos foi acrescida ao direito brasileiro. Trata-se do caso em que o sócio ou o administrador da microempresa e da empresa de pequeno porte que se encontre sem movimento há mais de 3 anos solicita a baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos. Segundo o art. 9.º, § 5.º da LC 123/2006 (acrescido pela LC 128/2008), nesta hipótese haverá **responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores**. A inovação, desta feita, é válida, uma vez que introduzida na via da lei complementar, conforme detalhado no item 15.16 desta obra.

Relembre-se, contudo, de que, nos casos das sociedades em que, na forma da lei comercial, é atribuída aos sócios responsabilidade ilimitada pelos débitos da entidade, haverá responsabilidade do sócio "simplesmente por ser sócio", sendo esse o sentido que o legislador do CTN quis dar à expressão "sociedade de pessoas" constante no art. 134, VII, do Código.

Com relação ao tema responsabilidade de terceiros, um último ponto é digno de nota. Segundo o parágrafo único do art. 134, as regras do *caput* só se aplicam, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Doutrinariamente, as multas são divididas em **punitivas** e **moratórias**. As multas decorrentes do **mero atraso** no adimplemento da obrigação tributária (**moratórias**) são também imputadas aos responsáveis designados no art. 134. Já as multas **punitivas** (chamadas pelas autoridades fiscais de multas de ofício) decorrem de **atos ilícitos** e, como se verá a seguir, estarão sujeitas à regra da **responsabilização pessoal** do respectivo infrator.

6.7 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Encerrando as espécies de responsabilidade disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, os arts. 136 e 137 tratam da chamada responsabilidade tributária por infrações.

A primeira observação a ser feita é que as pessoas impropriamente designadas como responsáveis por infrações são, na realidade, as pessoas que cometeram tais infrações, tendo com estas relação pessoal e direta. Nessa linha, utilizando literalmente as definições constantes do parágrafo único do art. 121 do CTN, as pessoas aqui denominadas **responsáveis** seriam, na realidade, **contribuintes**. Todavia, como soaria estranho designar alguém que cometeu um ato ilícito de "contribuinte da multa", o CTN optou por impropriamente atribuir-lhe a qualificação de responsável. Assim, a palavra "responsável", nesses casos, deve ser entendida no seu sentido comum, qual seja aquele a quem é imputada determinada conduta, devendo assumir as respectivas consequências.

Apesar de entender que este é o posicionamento mais consentâneo com as definições de contribuinte e responsável adotadas pelo CTN, é importante registrar que, em provas de concursos públicos, deve-se adotar o entendimento de que os casos de responsabilidade por infrações se enquadram dentro das regras sobre responsabilidade tributária (pois assim fez o Código). Dessa forma, ter-se-iam casos de **responsabilidade por substituição**, uma vez que já no momento do cometimento da infração o sujeito passivo (da multa) é "responsável".

Em direito tributário, a consequência mais comum do cometimento de infrações é a aplicação de multas. Por conseguinte, é lícito afirmar que a infração à legislação tributária normalmente é fato gerador da obrigação tributária principal consubstanciada na respectiva penalidade pecuniária. Existem, contudo, outras espécies de sanções aplicáveis aos ilícitos tributários, tais como a pena de perdimento e a proibição de gozo de regimes especiais de tributação, ambas comuns nos tributos aduaneiros (imposto de importação e de exportação).

O art. 136 do Código Tributário Nacional afirma que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato**. Desta disposição se extrai a conclusão, tão famosa em direito tributário, de que **a responsabilidade por infrações tributárias é, em regra, *objetiva***.

Responsabilidade **objetiva** é justamente aquela que é imputada a determinadas pessoas, **independentemente** da análise da existência de dolo ou culpa na prática do respectivo ato. Em contrapartida, é **subjetiva** a responsabilidade cujo surgimento **depende** da presença de tais elementos.

Nas lições de direito penal, aprende-se que existe dolo quando o agente quer a produção do resultado ou assume o risco de produzi-lo. Existe culpa quando o agente não previu o que era previsível, atuando com negligência, imprudência ou imperícia. Nesse ramo da ciência jurídica, a aplicação da pena só é possível quando o agente operou no mínimo com culpa. Em outras palavras, sempre será necessária a análise, muitas vezes complicada, sobre o que pensou o agente, qual a sua vontade, o que lhe era ou não previsível. **A responsabilidade em *direito penal* é, portanto, sempre *subjetiva***.

Em se tratando de infrações à legislação tributária, o CTN, ao afirmar que a responsabilidade

independe da intenção do agente, acabou por permitir sua punição independentemente da perquirição da presença de elementos subjetivos (dolo ou culpa) na conduta. Assim, se o sujeito passivo da obrigação acessória de entregar declaração de imposto de renda das pessoas físicas, até o último dia útil do mês de abril, não a cumprir, será punido com a respectiva multa. Não haverá relevância na alegação, por exemplo, de que o sujeito estava doente, viajando, ou que contratou um contador para elaborar a declaração e este não cumpriu a avença. Infringida a legislação, a punição se impõe.

É importante perceber que, nos precisos termos do art. 136 do Código, nada impede que o legislador decida por atribuir caráter **subjetivo** à responsabilidade por determinadas infrações, uma vez que o dispositivo é iniciado com a ressalva “salvo disposição em contrário”. Assim, se o legislador silenciou a respeito da necessidade de comprovação de dolo ou culpa para a atribuição de responsabilidade, esta é **objetiva**, não dependendo de tal comprovação. Se o legislador quiser que a responsabilização dependa da análise da presença de dolo ou culpa, deve afirmá-lo expressamente, o que não é comum em matéria tributária.

A adoção da responsabilidade objetiva visa a facilitar a punição das infrações à legislação tributária, providência que poderia ser inviabilizada na prática, caso fossem possíveis longas discussões sobre a intenção do infrator. Apesar disso, existem casos em que a lei tributária **agrava** a punição aplicável, se comprovada a existência de dolo.

Um exemplo ajuda a esclarecer o comentário. O art. 44, I, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007 (aplicável apenas na esfera federal), prevê a imposição de multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Entretanto, o § 1.º do mesmo art. 44 afirma que a multa será duplicada (agravada para 150%), nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Assim, se em sua declaração de imposto de renda o contribuinte pessoa física declarou como despesas com educação o gasto com um cursinho preparatório para concurso público porque pensava que tal despesa era dedutível, ele será punido com a multa de 75% sobre o imposto que deixou de pagar, em virtude da inexatidão da declaração. Caso o contribuinte, visando a reduzir o imposto devido, declare como dependentes filhos fictícios, a multa será de 150%, agravada em virtude da prática de ato definido como sonegação fiscal (art. 71, II, da Lei 4.502/1964). Perceba-se que a responsabilidade não deixou, a rigor, de ser objetiva, visto que, havendo ou não dolo, o contribuinte será punido. Entretanto, a presença do intuito fraudulento, caso comprovada, resulta no agravamento da punição aplicada.

Relembre-se, por oportuno, que, em se tratando de infrações à legislação tributária, é aplicável a regra consubstanciada no brocardo *in dubio pro reo*, de forma que, se houver dúvida sobre a caracterização de sonegação, fraude ou conluio, o contribuinte deve ser punido com a multa mais suave. A base é o já estudado art. 112, I, do CTN, que impõe a interpretação mais favorável em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato. Dessa forma, no primeiro exemplo citado (abatimento da despesa com cursinho), seria possível que o contribuinte efetivamente soubesse que a despesa não poderia ser

deduzida e, com intuito fraudulento, a incluísse na declaração. Quando a autoridade fiscal estivesse a analisar a declaração e percebesse o erro, provavelmente ficaria em dúvida sobre a existência ou não de dolo e, por conseguinte, sobre a correta capitulação legal do fato (puramente no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996 ou na gravosa combinação de tal inciso com o § 1.º do mesmo dispositivo legal). Não havendo como dirimir a dúvida, impor-se-ia a solução mais benéfica para o contribuinte, qual seja a aplicação da menor multa, com a capitulação isolada no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Não se deve confundir responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária com inexistência do direito à defesa por parte do contribuinte. Apesar de a comprovação da infração gerar, como regra, a punição, independentemente da existência de dolo ou culpa, sempre é necessária a correta fundamentação, apontando os elementos de fato (descrição do que ocorreu no mundo) e de direito (demonstração de que os fatos se enquadram em previsão legal de punição), possibilitando ao contribuinte a formulação de defesa quanto a tais aspectos. Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se vê no excerto abaixo transcrito:

> "Processo civil e tributário – Responsabilidade objetiva por infração à legislação tributária: Art. 136 do CTN. 1. É dever do contribuinte ou responsável portar a documentação da mercadoria que transporta. 2. Justificada, no processo administrativo, a ausência dos documentos, por razão relevante, não houve oportunidade de o contribuinte provar a alegação. 3. Cerceamento de defesa que afasta a responsabilidade objetiva do art. 136 do CTN. 4. Recurso especial não conhecido" (STJ, 2.ª T., REsp 117.301/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 07.11.2000, *DJ* 04.12.2000 p. 57).

Por fim, é relevante registrar que o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado no sentido de que o comerciante de boa-fé que verdadeiramente adquire mercadoria cuja nota fiscal emitida pelo vendedor é posteriormente declarada inidônea não pode ser responsabilizado objetivamente pela infração, nem perde o direito ao aproveitamento do respectivo crédito decorrente da não cumulatividade. É que a verificação da inidoneidade é atribuição do Fisco, de forma que a declaração somente gera efeito a partir de sua publicação. Na hipótese, ainda segundo a inteligência do Tribunal, a **responsabilidade objetiva prevista no art. 136 do CTN aplica-se ao alienante e não ao adquirente**, que, estando de boa-fé, tem o direito ao aproveitamento do crédito (REsp 1.148.444-MG). A pacificação do entendimento levou o Tribunal a editar a Súmula 509, cujo teor é o seguinte:

> **STJ – Súmula 509** – É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

6.7.1 Responsabilidade pessoal do agente

A regra básica sobre responsabilidade por infrações é que as consequências da prática de ato ilícito devem ser atribuídas pessoalmente ao infrator, pois a punição deve atingir direta e exclusivamente a pessoa (física ou jurídica) que agrediu o ordenamento jurídico.

Os atos praticados pelas pessoas jurídicas são exteriorizados por meio de pessoas físicas (administradores, diretores, gerentes, empregados etc.). Nestes casos, poderia haver dúvida acerca da pessoa a ser punida: se a própria pessoa jurídica ou se a pessoa física que praticou concretamente o ato ilícito (agente).

Em direito penal, a regra é raciocinar no sentido de que somente o ser humano pode delinquir, de forma a responsabilizar os agentes (pessoas físicas) pelos crimes que praticaram em nome de pessoas jurídicas (sonegação fiscal, por exemplo), sem prejuízo das punições que possam a estas ser aplicadas, de acordo com sua natureza.

Em direito tributário, a regra é punir a própria pessoa jurídica pelos ilícitos que venha a cometer. Assim, a multa é aplicada contra a pessoa jurídica e não contra o agente (pessoa física) que concretizou, no mundo dos fatos, o ilícito.

Há casos, no entanto, em que o ordenamento jurídico entrevê a necessidade de que o ato punitivo recaia pessoalmente sobre o agente responsável. É nesse sentido que o art. 137 do CTN trata das excepcionais hipóteses de responsabilidade pessoal do agente. Transcreve-se o dispositivo:

> "Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
>
> I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
>
> II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
>
> III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
>
> a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;
>
> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
>
> c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas".

O dispositivo enumera situações em que a própria pessoa jurídica sofre os danos causados pela condenável ação daquele que atua em seu nome, de forma que a **punição** deve ser imposta ao próprio **agente**, permanecendo a **pessoa jurídica** na condição de **sujeito passivo do tributo, mas não da multa**.

O primeiro caso se refere às infrações mais graves, que, além da agressão à legislação tributária, configuram **ilícitos penais** (crimes ou contravenções). Conforme já analisado, em matéria criminal, a regra é a punição das pessoas físicas (agentes) e não das entidades em nomes das quais atuam. Para manter a coerência do ordenamento jurídico, o CTN seguiu a mesma linha, determinando a responsabilização pessoal do agente.

O Código ressalva os casos em que o agente pratica o crime ou contravenção no **exercício regular** de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

Ora, é muito difícil imaginar, por exemplo, um cargo ou emprego que tenha entre suas funções **regulares** o cometimento de crimes ou contravenções. Novamente, é necessário um esforço interpretativo

para entender o que quis afirmar o legislador.

As pessoas jurídicas possuem órgãos de deliberação que tomam as decisões mais importantes sobre a atuação da entidade no mundo jurídico. Quando o órgão diretivo delibera, os órgãos de execução são incumbidos de transformar em atos concretos as decisões tomadas. Nessa situação, o agente (administrador, mandatário, empregado etc.) é simplesmente um **braço executório** da vontade de outrem, atuando em **exercício regular** de administração, mandato, emprego etc., devendo a responsabilidade pela infração à legislação tributária porventura cometida recair sobre a própria pessoa jurídica. Entretanto, o agente será responsável se, **por decisão própria**, resolver praticar o ilícito, caso em que **não estará no exercício regular de suas atribuições**.

O segundo caso de responsabilidade pessoal do agente é o das **infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar**.

São elementares todos os componentes essenciais para a configuração de um delito. Na definição de ilícitos, normalmente é necessária a análise de três elementos (as elementares), quais sejam o **objetivo** (ou formal), o **subjetivo** e o **normativo** (ou valorativo).

Em apertada síntese, pode-se afirmar que o elemento objetivo ou formal é o que se refere à descrição da conduta, com o respectivo resultado e o liame existente entre os dois (nexo de causalidade). O elemento subjetivo é o que se refere à existência de dolo ou culpa no comportamento do agente. O elemento normativo (nem sempre presente) é aquele que exige um esforço interpretativo para a perquirição do conteúdo de conceitos jurídicos indeterminados, como “segurança nacional”, “mal injusto” etc.

Conforme já analisado, as infrações à legislação tributária são, em regra, objetivas, não dependendo da presença de dolo ou culpa. Entretanto, existem casos em que o legislador insere na definição de determinados ilícitos a presença de um elemento subjetivo do injusto, fazendo que sua configuração dependa da existência de dolo específico.

Como visto, existe dolo quando o agente pratica o ato desejando o resultado ou assumindo o risco de produzi-lo. É o caso de uma pessoa que mata um desafeto. O resultado morte é desejado, havendo dolo (genérico).

Existem casos em que, além da produção do resultado, o agente visa a alcançar uma finalidade específica. É o caso da extorsão mediante sequestro (Código Penal, art. 159), em cuja definição legal já consta o intuito de obter vantagem econômica (dolo específico). Caso não exista tal objetivo, a subtração de pessoa pode configurar outro crime, como o simples sequestro, previsto no art. 148 do Código Penal.

Percebe-se, portanto, que, ao dispor que nas infrações em que o dolo específico do agente é elementar e que a sua responsabilidade é pessoal, o CTN quis afirmar que a presença, na própria definição do delito, de uma finalidade especial impõe a punição pessoal de quem o pratica. Ressalte-se que, a rigor, o inciso II somente se refere às infrações simplesmente administrativas, pois aquelas que também configuram ilícitos penais já se encontram enquadradas no inciso I.

O último caso previsto no dispositivo refere-se **às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico de determinadas pessoas contra aquelas em nomes das quais praticam certos**

atos. A intenção é punir aquele que age com o objetivo específico de prejudicar pessoas cujos interesses deveriam defender. Assim, o normal é que a empresa seja responsável pelos ilícitos praticados pelos seus empregados. Caso se verifique, contudo, que o empregado praticou determinada infração tributária com a finalidade especial (dolo específico) de prejudicar a empresa, a **penalidade** tributária recairá sobre aquele e não sobre esta. Da mesma forma que nos demais casos previstos no artigo, a responsabilidade do agente é relativa à **infração**, pois a sujeição passiva quanto ao **tributo** continua sendo da pessoa jurídica.

6.7.2 Denúncia espontânea de infrações

Sob a inapropriada denominação de "denúncia espontânea de infrações", o CTN traz medida de política tributária que visa a atrair de volta à legalidade contribuintes que dela se afastaram, oferecendo em troca a garantia de não aplicação de medidas punitivas.

A impropriedade terminológica está no fato de que, a rigor, ninguém **denuncia** a si mesmo, mas **confessa** ilícitos cometidos. O instituto é inspirado na "desistência voluntária" e no "arrependimento posterior" do direito penal, que visam a estimular o delinquente a interromper a investida criminosa ou, ao menos, a reparar o dano causado.

Em direito tributário, a regra está prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

> "Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
>
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

A título de exemplo, imagine-se que determinado contribuinte omitiu, em sua declaração de imposto de renda, vários rendimentos percebidos no ano-calendário. Suponha-se, também, que começaram a sair os primeiros lotes de restituição do imposto, sem que seu nome constasse das listas. Bate sobre a cabeça do sujeito passivo um medo de que sua declaração "caia na malha fina" e a omissão seja descoberta. É neste momento que se visualiza, em sua maior magnitude, o estímulo legal. Se o contribuinte confessar o fato, corrigindo sua declaração, e pagando a diferença de imposto porventura devida, será beneficiado

pelo instituto da denúncia espontânea, não sendo punido.

A configuração da denúncia como espontânea, com o consequente benefício do afastamento da responsabilidade pela infração, depende de que a confissão seja realizada antes que o Fisco tome qualquer providência tendente a lançar o tributo. Assim, se o contribuinte citado no exemplo acima recebeu um pedido de esclarecimentos formulado pela Administração Tributária, não lhe é mais possível obter os benefícios da denúncia espontânea. Aliás, após saber das providências fiscais, nada de espontâneo haverá no procedimento do sujeito passivo.

O afastamento da espontaneidade depende da **formal comunicação** ao sujeito passivo do início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Nessa linha, enquanto a autoridade fiscal investiga, faz pesquisas, coleta dados necessários ao lançamento do tributo ou multa, o sujeito passivo ainda tem a possibilidade de se beneficiar do instituto, faculdade que somente cessa com o conhecimento oficial por parte do interessado acerca da existência de procedimento instaurado relativo à respectiva infração.

Assim, o ato que formaliza o início de procedimento relativo à infração deve identificar os **períodos** objeto de apuração e os **tributos** a que se refere. Por conseguinte, somente estará o sujeito passivo impedido de obter os benefícios da denúncia espontânea no que concerne a tais tributos e a tais períodos. A título de exemplo, se a Receita Federal inicia formalmente processo de fiscalização relativo ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e contribuições vinculadas (COFINS, PIS, CSLL), não está o fiscalizado impedido de confessar espontaneamente infrações relativas ao IPI, livrando-se das respectivas punições. Da mesma forma, se a fiscalização se refere a fatos geradores ocorridos no transcorrer dos exercícios de 2004 e 2005, nada impede que o contribuinte usufrua dos benefícios da denúncia espontânea relativa a fatos geradores verificados nos exercícios anteriores ou posteriores àqueles fiscalizados.

Tomando como parâmetro a legislação federal, tem-se por iniciado o procedimento de fiscalização e, portanto, ficará afastada a espontaneidade do fiscalizado, com: a) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; b) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; c) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada (Decreto 70.235/1972, art. 7.º). Ressalvada a especificidade da legislação aduaneira (letra *c* acima), disposições idênticas em conteúdo constam da legislação tributária de muitos, se não de todos, os entes tributantes.

Registre-se que a norma reguladora do Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal prevê a exclusão da espontaneidade de todos os envolvidos em uma infração se qualquer deles for cientificado do procedimento administrativo ou medida de fiscalização referente ao ilícito (Decreto 70.235/1972, art. 7.º, § 1.º). Assim, por exemplo, se a Receita Federal do Brasil instaura procedimento fiscal contra contribuinte pessoa física em virtude de ausência de retenção de Imposto de Renda sobre seus rendimentos, não estará configurada a espontaneidade em eventual confissão do ilícito, acompanhada de pagamento por parte da fonte pagadora omissa. A regra é razoável, pois carece de real espontaneidade uma confissão provavelmente motivada pelo conhecimento de que a fiscalização já deflagrou

procedimento impositivo contra um dos envolvidos no ilícito.

O Superior Tribunal de Justiça entende que **o parcelamento** – meio de adimplemento desmembrado da obrigação, apenas suspendendo a exigibilidade do crédito tributário – **não pode ser equiparado ao pagamento** – forma de extinção imediata do crédito tributário – **para efeitos de gozo dos benefícios da denúncia espontânea**. Trata-se de uma infeliz interpretação literal do art. 138 do CTN, pois acaba por estimular que os infratores que queiram se livrar dos riscos de uma punição, mas não tenham recursos para adimplir integralmente a obrigação, apostem no acaso, torcendo para que a irregularidade não seja descoberta. Afinal, se a confissão não o livra da multa, pode parecer mais interessante esperar. Se o Fisco descobrir o ilícito, o sujeito passivo parcela e paga o tributo e a multa; se não, o passar do tempo e o instituto da decadência resolverão seu problema.

O excerto abaixo demonstra com clareza como o STJ compreende o instituto da denúncia espontânea de infrações:

> "Recurso especial – Alíneas *a* e *c* – Tributário – Parcelamento de débito de ICMS declarado e não pago – Exclusão da multa moratória – Impossibilidade – Alínea *a* – Pretensa violação ao art. 138 do CTN – Inocorrência – Súmula 208 do TFR – § 1.º do art. 155-A do CTN (acrescentado pela LC 104/2001) – Divergência jurisprudencial conhecida, porém não provido o recurso pela alínea *c* [do art. 105, III, da CF]. O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do mencionado Codex. Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte. Nesse sentido o enunciado da Súmula 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: 'a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea'. A Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o art. 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1.º, que 'salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas'. Recurso especial não conhecido pela alínea *a* e conhecido, mas, não provido pela alínea *c*" (STJ, 1.ª Seção, REsp 284.189/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, j. 17.06.2002, *DJ* 26.05.2003, p. 254).

Se o valor do crédito tributário relativo a tributo e seus acréscimos não puder ser apurado de plano, o sujeito passivo deverá depositar previamente o valor arbitrado pela autoridade fiscal, sob pena, como

visto, de não ser beneficiado pelo afastamento das penalidades, conforme deixa claro o *caput* do transcrito art. 138 do Código.

É também da lavra do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o instituto da denúncia espontânea de infrações não é aplicável no caso de **descumprimento de obrigações meramente formais** (acessórias).

Assim, se determinado contribuinte não entregou a declaração de imposto de renda do prazo fixado em lei (obrigação acessória), será multado, mesmo que confesse o ilícito e entregue a declaração antes de qualquer procedimento administrativo formalizado pela Receita Federal.

Perceba-se que, se fosse possível aplicar o benefício para tais espécies de obrigações, os prazos seriam desmoralizados, pois o contribuinte poderia deixar para entregar a declaração na semana seguinte ao termo final, visto que seria praticamente impossível ao Fisco formalizar o início de um procedimento contra todos os contribuintes em atraso.

O fragmento a seguir, retirado da ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial 322.505-PR, demonstra o pensamento da Corte:

> "Mandado de Segurança. Tributário. Imposto de Renda. Atraso na Entrega da Declaração. Multa Moratória. Lei 8.981/1991 (art. 88) – CTN, art. 138.
>
> A responsabilidade acessória autônoma, portanto desvinculada do fato gerador do tributo, não está albergada pelas disposições do art. 138, CTN. A tardia entrega da declaração de Imposto de Renda justifica a aplicação de multa (art. 88, Lei 8.981/1991)" (STJ, 1.ª T. REsp 322.505/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 21.06.2001, *DJ* 17.06.2002, p. 199).

É também da lavra do STJ o entendimento segundo o qual "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" (Súmula 360). Como será detalhado no momento oportuno (item 7.2.3), na sistemática do lançamento por homologação, é obrigação do sujeito passivo declarar o tributo devido e proceder ao recolhimento. Ora, se não fosse correto o entendimento do STJ, o declarante sempre estaria em situação de espontaneidade no que concerne aos tributos declarados, uma vez que a confissão de débito sempre ocorreria em momento anterior a qualquer procedimento fiscal.

O entendimento mais restritivo do STJ pode ser pedagogicamente resumido nas palavras do Ministro José Delgado, constantes de acórdão proferido em precedente invocado no EAg 573.771: "A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc." (EREsp 629.426/PR).

Seguindo à risca o entendimento, a Fundação Carlos Chagas, no concurso para Procurador do Estado de São Paulo, realizado em 2009, considerou **correta** a seguinte assertiva: "A norma contida no art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea da infração, não autoriza o contribuinte do ICMS, que declarou o imposto e não o recolheu tempestivamente, efetuar, após a data do vencimento, o pagamento do tributo,

acrescido de juros de mora, mas sem a multa moratória".

Por último, destaque-se que, apesar de ainda existir muita controvérsia doutrinária sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a denúncia espontânea eficaz (a apresentada antes do procedimento fiscal e acompanhada do pagamento) extingue a punibilidade tanto das multas denominadas **punitivas (de ofício)**, quanto das multas classificadas como **administrativas (moratórias, por atraso no pagamento)**. A título exemplificativo, no julgamento do Recurso Especial 957.036/SP, a Segunda Turma da Corte, ironizando a distinção entre multas punitivas e administrativas, assim se manifestou:

> "A expressão 'multa punitiva' é até pleonástica, já que toda multa tem por objetivo punir, seja em razão da mora, seja por outra circunstância, desde que prevista em lei. Daí, a jurisprudência deste Superior Tribunal ter-se alinhado no sentido de que a denúncia espontânea exclui a incidência de qualquer espécie de multa, e não só a 'punitiva', como quer o recorrente".

Também no âmbito da 1.ª Turma do STJ, existem julgados esposando a mesma tese (como, por exemplo, o AgRg nos EDcl no Ag 755.008/SC).

Não obstante os julgados, o entendimento prevalente no âmbito administrativo é o de que a denúncia espontânea não tem o condão de impedir a aplicação da multa de mora (administrativa). Na esfera federal, por exemplo, a multa moratória é de 0,33% por dia de atraso, com o limite máximo de 20% (atrasos superiores a 60 dias); já a multa de ofício é de 75% ou 150%, dependendo da configuração ou não do intuito de sonegação, fraude ou conluio. Os percentuais demonstram que, mesmo adotada a tese esposada pela administração, a confissão ainda seria vantajosa para o contribuinte, que ainda dispõe das vias judiciais para a discussão da própria multa moratória.

7

CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

7.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E LANÇAMENTO

Segundo a teoria adotada no Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro. Para muitos, se já há credor e devedor, já há crédito, de forma que o nascimento do crédito tributário seria concomitante ao surgimento da obrigação tributária.

Ocorrido o fato gerador, é necessário definir, com precisão, o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento, de forma a conferir exigibilidade à obrigação. Daí a exigência de um procedimento oficial consistente em declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária. Todo esse procedimento é legalmente denominado de **lançamento**, conforme se pode extrair do art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Para haver lançamento – e, portanto, crédito tributário – é necessário que exista fato gerador – e, portanto, obrigação. É exatamente por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O mesmo raciocínio presidiu a elaboração do art. 140, que trata do crédito tributário e da “obrigação tributária que lhe deu origem”. Um crédito não fundamentado em obrigação é um absurdo lógico e só aparece no mundo dos fatos quando há lançamento indevidamente realizado, caso em que o crédito possuirá **existência meramente formal**, devendo ser extinto posteriormente por decisão judicial ou administrativa.

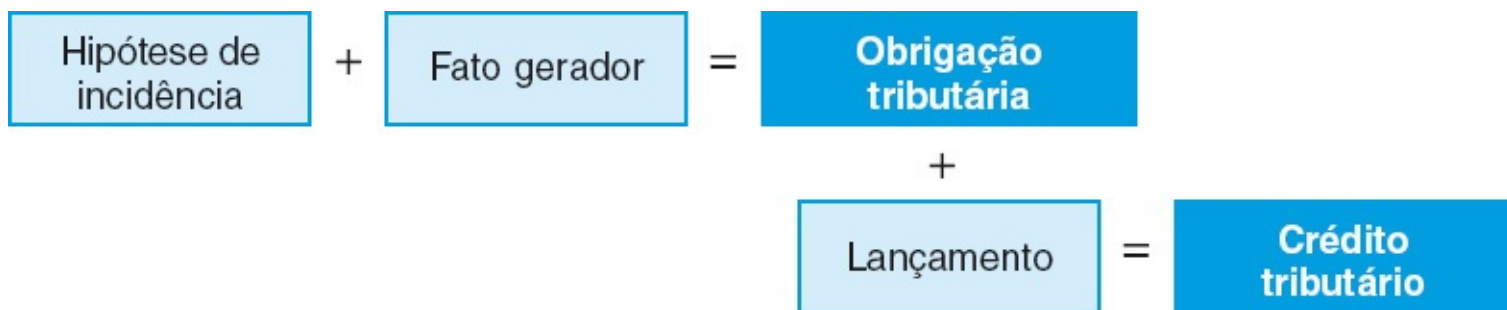
Da análise realizada extrai-se a resposta legal a uma interminável celeuma doutrinária. Qual seria a natureza jurídica do lançamento? Declaratória ou constitutiva? Para aqueles que afirmam que o surgimento do crédito ocorre no mesmo momento do fato gerador, o lançamento apenas tornaria líquido e certo um crédito já existente, declarando-o. Entretanto, pela análise realizada, percebe-se que o legislador do CTN enxergou o fenômeno jurídico-tributário de maneira bastante diferente, entendendo que não existe crédito antes do lançamento, de forma que este teria, quanto ao crédito, **natureza constitutiva**. A tese foi expressamente adotada pelo art. 142 acima transcrito, pois este afirma que “compete à autoridade administrativa **constituir** o crédito tributário pelo lançamento”.

O entendimento também é seguido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o qual já afirmou textualmente que “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento” (1.ª T., REsp 250.306/DF, rel. Min. Garcia Vieira, j. 06.06.2000, *DJU* 01.08.2000, p. 208).

Não obstante a natureza **constitutiva** do lançamento, no que se refere ao **crédito** é necessário que se perceba que o CTN claramente atribuiu-lhe natureza **declaratória** quanto à **obrigação**. A conclusão decorre da redação do mesmo art. 142, no ponto em que inclui no procedimento de lançamento a função de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Ora, ao verificar formalmente que o fato gerador ocorreu, a autoridade fiscal **declara** – e não constitui – a obrigação tributária.

Assim, seguindo à risca a tese adotada pelo legislador brasileiro, adotar-se-á, nesta obra, o entendimento segundo o qual o lançamento possui **natureza jurídica mista**, sendo **constitutivo do crédito tributário** e **declaratório da obrigação tributária.**

Aliás, a análise de qualquer lançamento realizado por autoridade fiscal demonstra na prática o que aqui se tenta explanar teoricamente. O documento que instrumentaliza o lançamento – um auto de infração, por exemplo – é redigido, em sua maior parte, em tempo pretérito, declarando que num momento passado ocorreu o fato gerador de determinado tributo ou penalidade. A autoridade, por exemplo, **declara** que, em certa data, certo sujeito teve a disponibilidade econômica de rendimentos (fato gerador do imposto de renda) ou promoveu a saída de mercadoria de estabelecimento comercial (fato gerador do ICMS) e, com base nisso, **constitui** – neste ponto se passa a utilizar o tempo presente na redação do documento – o crédito tributário respectivo.

Portanto, tomando por base a tese encampada pelo do CTN (e adotada nesta obra), é possível visualizar os dois momentos ora analisados da seguinte forma:

Outra discussão doutrinária resolvida – ao menos do ponto de vista formal – sobre o lançamento é sua configuração como ato ou procedimento administrativo. O art. 142 do CTN afirma que o lançamento deve ser entendido como o "procedimento administrativo tendente a …", e segue com sua definição.

Procedimento é um conjunto de atos sistematicamente organizados para a produção de determinado resultado. A maioria da doutrina entende que o lançamento é ato administrativo, apesar de ser resultante de um procedimento. Quando se entra na essência do lançamento, percebe-se que a autoridade administrativa realiza várias atividades conducentes à produção do ato final. Faz-se a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido. Nenhum desses esforços, contudo, pode ser considerado como ato integrante de um procedimento, mas sim um conjunto de providências preparatórias para a produção de um único ato, o lançamento final. Aliás, como se perceberá da análise do instituto, será aplicável ao lançamento praticamente toda a teoria dos atos administrativos, demonstrando o acerto doutrinário. Em provas para concurso público, vale a mesma ressalva de sempre, sendo mais seguro adotar o posicionamento expressamente adotado pela lei (no caso sob exame, colocando o lançamento entre os procedimentos administrativos).

7.1.1 Competência para lançar

Consta do art. 142 do CTN que a competência para lançamento é da "autoridade administrativa". O Código não define qual autoridade administrativa possui tal poder legal, deixando para a lei de cada ente político a incumbência de fazê-lo. Na esfera federal, a título de exemplo, a Lei 10.593/2002, em seu art. 6.º, I, *a*, atribui, em caráter privativo, aos ocupantes de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB – a competência para constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.

Como os mais puristas afirmam que as competências privativas, ao contrário das exclusivas, são delegáveis, o mais correto, a rigor, seria afirmar que o AFRF tem competência **exclusiva** para lançar, pois tal competência é indelegável e insuscetível de avocação.

Suponha-se que uma Seção de Fiscalização de uma Delegacia da Receita Federal do Brasil seja chefiada por um Analista Tributário da Receita Federal do Brasil – ATRFB – a quem estejam subordinados vários AFRF (a hipótese, apesar de incomum, é possível, pois a chefia é função de confiança a ser ocupada por servidor de carreira, não necessariamente Auditor). Nessa situação, seria possível ao Analista, com base no poder hierárquico, realizar lançamento, avocando competência do subordinado? A resposta é negativa, pois a competência é exclusiva do ocupante do cargo de AFRFB, não sendo possível a avocação.

Na mesma linha, é também a exclusividade da competência para lançamento que impede, por

exemplo, que um AFRFB delegue a um ATRFB que o auxilia a competência para proceder ao lançamento.

A exclusividade da competência para a realização do lançamento vincula até mesmo o juiz, que não pode lançar, e tampouco corrigir, lançamento realizado pela autoridade administrativa. Reconhecendo algum vício no lançamento realizado, deve o juiz proclamar-lhe a nulidade, cabendo à autoridade administrativa competente, se for o caso, novamente constituir o crédito.

Este é um dos fundamentos que justifica o entendimento do Supremo Tribunal Federal segundo o qual não se pode propor ação penal por crime de sonegação fiscal antes da conclusão do procedimento de lançamento (término do processo administrativo porventura instaurado), pois o juiz não tem competência para decidir acerca da existência ou não do crédito tributário cuja sonegação é alegada.

Questão tormentosa em face da regra de que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa é a competência atribuída pelo art. 114, VIII, da CF, para que a Justiça do Trabalho promova "a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, *a*, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir". A redação atual foi dada pela Emenda Constitucional 45/2004, mas a esdrúxula possibilidade foi introduzida no direito brasileiro pela EC 20/1998 (à época acrescentou-se um § 3.º ao mesmo art. 114 da Magna Carta).

Na primeira edição desta obra, concluiu-se ser possível afirmar que a hipótese configuraria um "lançamento" realizado por autoridade judicial, pois o que se entende por procedimento de lançamento (identificação do sujeito passivo, cálculo do tributo etc.) é feito na intimidade estrutural do Poder Judiciário. Contudo, a Consolidação das Leis Trabalhistas, no seu art. 879, § 3.º, com redação dada pela Lei 11.457, de 16 de março de 2007, afirma que "elaborada a conta pela parte ou pelos órgãos auxiliares da Justiça do Trabalho, o juiz procederá à intimação da União para manifestação, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de preclusão". A manifestação de concordância da Fazenda Pública pode ser encarada como **ato homologatório** que eventualmente poderá ser tácito (no caso de preclusão em 10 dias). Neste sentido, são corretas as conclusões de Estevão Horvath, quando afirma o seguinte:

> "Quer-nos parecer, a todas as luzes que a manifestação provinda do INSS acerca do cálculo efetuado, como prescreve o dispositivo citado, consubstanciará ato de lançamento a que se refere o art. 142 do CTN. Posicionando-se a favor ou contrariamente à conta apresentada, o seu parecer (ou falta dela quando, então, tacitamente, terá aquiescido ao que consta dos autos) espelha a sua formalização do crédito tributário relativo àquelas contribuições".

Registre-se, por oportuno, que a referência ao INSS e não à União decorre do fato de o texto ter sido redigido em momento anterior à edição da Lei 11.457/2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil, atribuindo-lhe a competência para administrar os tributos anteriormente cobrados pela Secretaria da Receita Previdenciária e, em momento ainda mais remoto, pelo INSS.

Há de se concluir, portanto, que a situação estudada configura uma peculiar sistemática de **lançamento por homologação** que conta com a fundamental **participação da autoridade judiciária** no procedimento, o que pode vir a ser considerado agressivo à separação de poderes e comprometedor da

imparcialidade do magistrado.

Em provas de concurso público, principalmente de direito tributário, as bancas continuam adotando como regra praticamente absoluta a "privatividade" do lançamento. A título de exemplo, no concurso para provimento de cargos de Juiz de Direito do Estado da Bahia, promovido em 2005, o CESPE considerou correta a seguinte assertiva: "Em ação judicial movida pelo contribuinte questionando os critérios constantes em legislações distintas para o lançamento, o juiz, na sentença de mérito, deverá indicar qual o critério a ser seguido. Nesse caso, mesmo que haja a possibilidade de obtenção do valor devido em liquidação por arbitramento, a autoridade fazendária na atividade de lançamento não poderá ser substituída."

Há que se ressalvar, contudo, que a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça tem considerado plenamente válidas as diversas previsões legais de que a elaboração de determinada declaração tributária em que o sujeito passivo **informe um débito e não o pague importa, por si só, a constituição do crédito tributário, independentemente de qualquer outra providência da Administração**.

Nas palavras da Corte, "a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/1986, atualmente regulada pela IN-SRF 395/2004, editada com base no art. 5.º do DL 2.124/1984 e art. 16 da Lei 9.779/1999) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA –, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco" (Precedentes da 1.ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1.ª Seção, Min. Teori Zavascki, *DJ* de 21.11.2005).

Percebe-se que a decisão do Superior Tribunal de Justiça acaba desconsiderando que as normas gerais em matéria tributária constantes do CTN possuem *status* de lei complementar, não podendo ser contrariadas por leis ordinárias, o que parece ter ocorrido no que concerne à regra que estabelece a competência privativa da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento.

7.1.2 Lançamento como atividade vinculada

O parágrafo único do art. 142 do CTN afirma que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O dispositivo apenas ratifica algo que já decorre da definição de tributo, constante do art. 3.º do próprio Código.

Assim, como o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o lançamento é o ato que formaliza o valor do crédito, conferindo-lhe exigibilidade, há de se concluir que a atividade de lançar é vinculada, no sentido de que a ocorrência do fato gerador dá à autoridade fiscal não apenas o poder, mas também o dever de lançar, não havendo qualquer possibilidade de análise de conveniência e oportunidade para que se deflagre o procedimento.

7.1.3 Legislação material e formal aplicável ao procedimento de lançamento

O lançamento é realizado em determinado momento na linha do tempo, mas sempre com os olhos voltados para um instante passado, o da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação.

Foi na esteira desse entendimento que a Fundação Carlos Chagas, no concurso para provimento do cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, realizado em 2006, considerou correta a assertiva segundo a qual **o lançamento possui efeitos *ex tunc*** (retroativos). A banca quis afirmar simplesmente que o lançamento sempre se refere a evento passado, retroagindo no tempo para constituir crédito decorrente de obrigação surgida em momento pretérito.

Caso a obrigação tributária surgida seja relativa à penalidade pecuniária **(multa)**, aplica-se ao lançamento a lei mais favorável ao infrator, dentre aquelas que tiveram vigência entre a data do fato gerador e a data do lançamento, ainda se garantindo ao contribuinte o direito de aplicar legislação mais favorável surgida posteriormente, desde que não haja coisa julgada ou extinção do crédito.

Quando se trata do lançamento de **tributo**, a autoridade competente deve aplicar a legislação que estava em vigor no momento da ocorrência do respectivo fato gerador, mesmo que tal legislação já tenha sido modificada ou revogada, tudo em conformidade com o art. 144 do CTN.

Não poderia ser diferente, pois no lançamento apenas se declara a ocorrência de um fato gerador, tornando líquido e certo o objeto de uma obrigação já existente, constituindo-se o crédito tributário.

Neste ponto, há de se fazer uma diferenciação fundamental. Ao se referir genericamente à legislação aplicável ao lançamento, o CTN trata das regras **materiais** (legislação substantiva) relativas ao tributo correspondente, assim entendidas aquelas que definem fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, contribuintes etc.

Entretanto, para realizar o lançamento, a autoridade competente deve observar, também, as regras **formais** (legislação adjetiva) que disciplinam o seu agir durante o procedimento. Trata-se das normas que estipulam a competência para lançar, o modo de documentar o início do procedimento, os poderes que possuem as autoridades lançadoras, os prazos para a conclusão das atividades etc.

A modificação de uma norma procedimental (formal, adjetiva) não muda a essência de qualquer obrigação já surgida, mas tão somente o modo de sua apuração. É justamente por isso que são aplicáveis ao lançamento as normas formais que estiverem em vigor na data da realização do próprio procedimento.

Relembre-se, em face da utilidade da analogia, que a aplicação imediata das alterações de legislação adjetiva é princípio básico em todos os ramos de direito processual. Mesmo em se tratando de matéria penal, em que é princípio a retroatividade da lei mais benéfica, há a diferenciação relativa a processo penal, em que se aplica a lei em vigor na data da realização de cada ato processual, respeitada a validade dos atos anteriormente praticados. A mesma linha de raciocínio vai valer para o processo civil, trabalhista e administrativo.

Em matéria tributária, a diferenciação é percebida mediante a simples comparação entre o art. 144 do CTN e o seu respectivo § 1.º, abaixo transcritos:

> "Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.
>
> § 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da

obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros”.

O *caput* do artigo trata da legislação tributária **material** e estipula a regra da aplicação da legislação vigente à data do fato gerador. Já o § 1.º refere-se, fundamentalmente, à legislação **formal**, como se percebe pela referência às normas que tenham instituído “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização”.

Também se aplica ao lançamento a legislação que tenha ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas. Um bom exemplo desta situação ocorreu quando da entrada em vigor da Lei Complementar 105/2001, que permitiu o acesso das autoridades fiscais a dados protegidos por sigilo bancário, independentemente de determinação judicial. Apesar de a vigência ter-se dado a partir de novembro de 2001, a Secretaria da Receita Federal instaurou procedimentos fiscais para apurar créditos relativos a **exercícios anteriores**, usando do novo poder legalmente atribuído. Alguns contribuintes alegaram a impossibilidade de aplicação retroativa de lei que os prejudicasse. A utilização da nova legislação para lançamento referente a fatos geradores passados, entretanto, foi considerada lícita. Em primeiro lugar, pela expressa previsão do CTN no sentido da aplicabilidade imediata das regras que ampliam os poderes de investigação da autoridade administrativa, como se está a estudar. Em segundo lugar, pelo fato de não se tratar de qualquer alteração material na legislação de tributo.

Se alguém recebeu elevado rendimento e não o declarou, nem pagou o respectivo imposto de renda, pode-se afirmar que houve fato gerador, nasceu obrigação tributária, mas o tributo não foi pago. A permissão de acesso aos dados protegidos por sigilo bancário em nada interferiu nos aspectos materiais do tributo devido; apenas possibilitou à autoridade fiscal tomar conhecimento do que efetivamente ocorreu, de forma a possibilitar a adoção das providências cabíveis em cada caso concreto.

No final do transcrito § 1.º, o Código veda que a aplicação retroativa, prevista para a legislação formal, seja utilizada com o efeito de **atribuir responsabilidade tributária a terceiros**. Neste ponto, não há novidade alguma, pois as regras sobre responsabilidade tributária são normas de direito tributário **material**, de forma que se submetem integralmente à normatividade do *caput* do art. 144 do CTN.

Encerrando as disposições acerca da legislação aplicável ao lançamento, o § 2.º do mesmo art. 144 assevera que as regras do artigo não se aplicam aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Apesar da referência às “regras do artigo”, certamente o dispositivo trata das “regras do *caput* do artigo”, visto que, no que concerne à legislação formal, a aplicabilidade imediata sempre se impõe. A exceção prevista (“tributos lançados por períodos certos de tempo”) refere-se a casos como os dos impostos sobre a propriedade, em que o fato tributado se protrai no tempo, sendo necessário que a lei defina, com precisão, a data em que o fato gerador se considera ocorrido, possibilitando a definição da legislação material aplicável.

Na realidade, não se trata exatamente de uma exceção, pois se a lei expressamente definiu o momento

em que o fato gerador se tem por ocorrido, será aplicável no lançamento a legislação em vigor na data dessa ocorrência.

O que o legislador tentou fazer – de certa forma, desnecessariamente – foi prevenir o surgimento de dúvidas relativas à possibilidade, por exemplo, de aplicar ao IPTU referente a determinado exercício à legislação alterada no meio de tal exercício. Ora, se se define legalmente que o fato gerador do imposto ocorre a cada dia 1.º de janeiro, a legislação alterada no transcorrer do exercício anterior poderá ser usada, pois estará em vigor na data da ocorrência do fato imponível, em obediência – e não como exceção – ao *caput* do art. 144 do CTN.

7.1.4 Taxa de câmbio aplicável ao procedimento de lançamento

Existem casos em que o valor da base de cálculo do tributo é originariamente expresso em moeda estrangeira, sendo necessária sua conversão em moeda nacional. Nestas situações, poderiam surgir dúvidas sobre a taxa de câmbio a ser utilizada na conversão, se aquela vigente no dia da ocorrência do fato gerador da obrigação ou se a do dia do respectivo lançamento.

Vale aqui o mesmo raciocínio adotado quando da análise da legislação aplicável. O lançamento apenas formaliza obrigação surgida em momento pretérito. Em se tratando de aspectos materiais – e a taxa de câmbio é um deles –, devem-se levar em consideração aqueles presentes quando do surgimento da obrigação. O CTN adotou expressamente a tese, consoante demonstra o texto do seu art. 143, abaixo transcrito:

> "Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação".

Assim, se em 2007 uma fiscalização da Receita Federal terminar em constituição de crédito relativo à diferença de II decorrente de importação realizada em 2003, a taxa de câmbio a ser utilizada é a da data do fato gerador do respectivo imposto (2003). As correções serão realizadas a partir dos valores resultantes da conversão de moedas em 2003, com a utilização dos índices internos previstos na legislação brasileira.

A regra é aplicável principalmente ao imposto de importação, influenciando a apuração do crédito relativo aos demais tributos que podem vir a ser cobrados no contexto de uma importação (IPI, ICMS, IOF, PIS, Cofins, Cide).

Há de se perquirir a exata data da ocorrência do fato gerador, e não a do pagamento ou a da celebração do contrato. A título de exemplo, tem-se o seguinte excerto, retirado da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

> "Tributário. ICM na importação de mercadorias. Diferença decorrente de variação cambial entre a data do pagamento do tributo por ocasião do desembaraço aduaneiro e a efetiva liquidação do contrato de câmbio. Quando o valor tributário estiver expresso em moeda estrangeira, no lançamento

far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação (CTN, art. 143); nenhuma diferença de ICM pode ser exigida em razão da variação cambial verificada entre a data do desembaraço aduaneiro e a da efetiva liquidação do contrato de câmbio, salvo se, desconhecida a taxa cambial na ocasião da liberação das mercadorias importadas, a cobrança do tributo se deu por estimativa. Recurso especial conhecido e provido" (STJ, 2.ª T., REsp 15.450/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 08.02.1996, *DJ* 04.03.1996, p. 5.394).

7.1.5 Alteração do lançamento regularmente notificado

Após a realização do lançamento, a autoridade administrativa precisa comunicá-lo oficialmente ao sujeito passivo, para que este possa pagar o montante do crédito constituído ou, em caso de discordância, proceder à respectiva impugnação.

É a notificação que confere efeitos ao lançamento realizado, pois antes daquela não se conta prazo para pagamento ou impugnação. Entretanto, não se deve confundir o lançamento com a notificação do lançamento, pois esta é apenas a comunicação oficial da realização daquele.

Com a notificação, o lançamento se presume definitivo. A regra passa a ser que o mesmo não mais será alterado. O CTN, no seu art. 145, traz as hipóteses excepcionais em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado. São elas: a impugnação do sujeito passivo; o recurso de ofício (ou, como se verá adiante, o recurso voluntário); e a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. Passa-se à análise de cada caso.

Assim, pode-se afirmar que a presunção de definitividade de lançamento regularmente notificado não é absoluta, pois ainda existe possibilidade de alteração, o que explica por que a ESAF, no concurso para provimento do Cargo de Gestor Fazendário do Estado de Minas Gerais, realizado em 2005, considerou **correta** a afirmação de que "com a lavratura de auto de infração, considera-se constituído o crédito tributário", mas **incorreta** a assertiva segundo a qual "com a lavratura de auto de infração, considera-se definitivamente constituído o crédito tributário".

7.1.5.1 Impugnação pelo sujeito passivo

O art. 5.º, LV, da CF assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes, em processo judicial **ou administrativo**. Existe litígio quando uma pretensão é resistida. Caso o sujeito passivo não concorde com o lançamento realizado pela autoridade fiscal, deve manifestar sua irresignação por meio da impugnação.

A impugnação constitui, portanto, uma maneira legal de se insurgir contra a pretensão do Fisco, instaurando um litígio; tudo em plena consonância com as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Como consequência desse raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça entende irregular a notificação e, por conseguinte, nulo o lançamento a que esta visava a dar eficácia, quando não se abre prazo para que o sujeito passivo, querendo, exerça seu direito de impugnação (REsp 1.227.676/PR). O julgado foi claramente a fonte usada pelo CESPE para a elaboração do seguinte asserto, proposto no concurso para provimento de cargos de Juiz de Direito do TJ/CE, com provas aplicadas em 2012: "De

acordo com o posicionamento do STJ, é irregular a notificação do contribuinte no processo administrativo-tributário quando não houver previsão de prazo para a correspondente impugnação, hipótese que caracteriza ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário” (**correto**).

Assim, o procedimento de lançamento pode ser dividido em duas fases: a) a **oficiosa**, que se encerra com a notificação e b) a **contenciosa**, que pode ser instaurada com a impugnação por parte do sujeito passivo.

É na segunda fase que se verifica o contraditório (diferido). Quando do estudo dos prazos de prescrição e decadência, far-se-á uma análise mais detalhada dessas fases.

O objetivo do sujeito passivo com a impugnação é desconstituir ou alterar o lançamento realizado. O pedido é dirigido ao órgão de “jurisdição” administrativa responsável pela análise da legalidade do procedimento (na esfera federal, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ). O acatamento total ou parcial da impugnação formulada terá como consequência a anulação (ou alteração) do lançamento realizado.

Registre-se, contudo, que a impugnação pelo sujeito passivo pode resultar em **agravamento da exigência** contra ele formalizada se, por exemplo, em diligência ou perícia determinada pela autoridade julgadora, for verificada alguma incorreção ou omissão. Nessa hipótese, será realizado um **lançamento suplementar,** com a consequente devolução do prazo para impugnação relativa à parte modificada. Não há, portanto, proibição de alteração para pior (*reformatio in pejus*) no processo administrativo fiscal, uma vez que, nessa seara, deve ser observado o princípio da **verdade material**. No âmbito federal, a hipótese está expressamente prevista no art. 18, § 3.º, do Decreto 70.235/1972.

7.1.5.2 Recurso de ofício e recurso voluntário

O instituto que o CTN denominou “recurso de ofício” corresponde ao que hoje a doutrina processualista denomina “remessa necessária”, ou “reexame necessário”, ou “duplo grau obrigatório”. Em processo civil, a terminologia refere-se basicamente aos casos em que o juiz que sentencia num determinado sentido (contra a Fazenda Pública, por exemplo) é obrigado a remeter o processo à instância superior para reexame.

Anteriormente, o fenômeno era enxergado como se a própria autoridade julgadora recorresse contra a decisão que proferira. Hoje, a ciência processual entende como uma das características do recurso a **voluntariedade**, no sentido de que o recorrente, por não concordar ou não entender algum aspecto da decisão, contra ela voluntariamente oferece recurso.

Em se tratando de processo administrativo fiscal, se o sujeito passivo discordou de lançamento realizado, impugnando-o, e a autoridade julgadora do processo administrativo instaurado, concordando total ou parcialmente com os argumentos da impugnação, desconstituiu total ou parcialmente o crédito, liberando o contribuinte de montante acima de determinado valor (denominado “valor de alçada”), o processo necessariamente será remetido à segunda instância (na esfera federal o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, instituído pela Medida Provisória 449/2008, em substituição aos

Conselhos de Contribuintes). Enxergado o fenômeno como um recurso da autoridade julgadora contra sua própria decisão, o CTN – de 1966, relembre-se – denominou-o de recurso de ofício.

Como o órgão julgador de segunda instância pode, novamente, alterar o lançamento realizado com a análise do recurso de ofício, tem-se, em termos legais, mais uma hipótese de alteração de lançamento regularmente notificado.

Neste ponto, um comentário fundamental. O legislador aparentemente esqueceu que o próprio sujeito passivo interessado, discordando da decisão do órgão julgador de primeira instância, pode recorrer voluntariamente ao órgão de segundo grau. Trata-se do que as leis de processo administrativo fiscal normalmente denominam de **“recurso voluntário”**. Por óbvio, o manejo do recurso voluntário também pode resultar na alteração de lançamento já realizado; por isso é que foi feita a inclusão dessa hipótese neste ponto, apesar do manifesto lapso legal.

7.1.5.3 Iniciativa de ofício da autoridade administrativa

Um dos princípios a ser observado na atividade administrativa é o da **autotutela**, corolário do princípio da legalidade. Assim, da mesma forma que a administração não pode agir sem autorização legal (legalidade), também deve tomar as providências para corrigir os atos que contrariam a lei, anulando-os ou corrigindo-lhes os vícios.

O ato (ou, na terminologia do CTN, o procedimento) administrativo do lançamento também deve ter a sua legalidade aferida pela própria administração responsável por sua prática. Assim, verificado um vício no ato praticado, tem a Administração Tributária o poder-dever de corrigi-lo, independentemente de provocação do particular, em homenagem ao princípio da legalidade e ao seu corolário, o princípio da autotutela.

Uma interessante utilização prática da iniciativa de ofício para alteração de lançamento já notificado ao sujeito passivo é a revisão de lançamento em virtude de impugnação intempestiva do sujeito passivo. São casos em que o interessado oferece impugnação fora do prazo – o que, em tese, levaria ao não conhecimento dos argumentos do contribuinte –, mas a administração, percebendo que o impugnante tem manifesta razão, altera o lançamento. A rigor, o lançamento não é alterado com base no art. 145, I, pois a impugnação não é formalmente conhecida, mas a administração se utiliza do art. 145, III, e, “de ofício”, corrige o vício.

Como será estudado no item 7.2, o lançamento de ofício é apenas uma das modalidades de lançamento (as outras são os lançamentos por declaração e por homologação), mas, independentemente da maneira como o tributo foi originariamente lançado, a correção de vícios verificados em lançamentos já notificados pode ser feita de ofício, sendo correta a afirmação de que todo tributo pode, em determinadas circunstâncias, ser lançado de ofício.

7.1.6 Erro de direito e erro de fato – Possibilidade de alteração do lançamento

Dispõe o art. 146 do CTN:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou

judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

São infindáveis as controvérsias acerca da correta interpretação do dispositivo. Aqui será adotada a tese esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, que, em resumo, entende que, com a regra, o legislador tentou evitar a revisão de lançamentos já realizados com base no que se convencionou chamar de **"erro de direito"**.

Na realidade, a nomenclatura tradicional não é adequada, pois o dito "erro de direito" não é, necessariamente, erro. O que se tem em alguns casos é que algumas normas deixam margem para mais de uma interpretação razoável acerca de determinada matéria. Quando o Fisco formaliza o lançamento adotando uma delas, este é um critério jurídico que, nos termos do dispositivo transcrito, torna-se imutável com relação ao lançamento já realizado.

Perceba-se que, entre as hipóteses que justificam a revisão de ofício de lançamento (CTN, art. 149), não aparece qualquer caso que possa ser enquadrado no conceito de "erro de direito".

Tenta-se proteger o princípio da segurança jurídica e o seu corolário em matéria tributária, o princípio da não surpresa, de forma a garantir que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, no exercício da atividade do lançamento, só terão efeitos *ex nunc*, sendo aplicáveis somente aos casos futuros.

Assim, a título de exemplo, se a Administração Tributária vinha aceitando como correta a adoção de determinada classificação fiscal para certa mercadoria, não pode posteriormente, com base em novos critérios, alterar o entendimento de forma retroativa para a revisão de lançamentos já efetuados. O exemplo e a respectiva conclusão constam da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme demonstra o excerto abaixo transcrito (grifou-se):

> "Tributário. IPI. Mandado de segurança. Importação de mercadoria. Desembaraço aduaneiro. Classificação tarifária. Autuação posterior. Revisão de lançamento por erro de direito. Súmula 227/TRF [*rectius*: TFR]. Precedentes. Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN. *Ratio essendi* da Súmula 227/TRF [*rectius*: TFR] no sentido de que 'a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento'. **Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito**. Recurso improvido" (STJ, 1.ª T., REsp 412.904/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07.05.2002, *DJ* 27.05.2002, p. 142).

Noutra decisão bastante interessante, o STJ, apesar de não ter invocado diretamente o art. 146 do Código, impediu a revisão com base no chamado "erro de direito", quando considerou impossível que o Município alterasse de forma retroativa os critérios para classificação das atividades dos imóveis, com repercussão no valor do IPTU incidente. Pela relevância, transcreve-se fragmento da decisão:

“Tributário – IPTU – *Apart-hotel*: Classificação. 1. Esta Corte tem precedente, no sentido de que o município tem competência para legislar sobre IPTU, podendo classificar os imóveis, definindo quais os que devem pagar a exação municipal mais ou menos gravosa (REsp 196.027/RJ). 2. Hipótese em julgamento em que a municipalidade, de forma unilateral, alterou a classificação, invocando os princípios da isonomia e da capacidade contributiva do contribuinte, razões não elencadas no art. 149 do CTN para que se faça a revisão de lançamento (precedente desta Turma REsp 1.718/RJ). 3. Recurso especial conhecido e provido pela letra *a* do permissivo constitucional [art. 105, III]” (STJ, 2.ª T., REsp 259.057/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 12.09.2000, *DJ* 09.10.2000, p. 136).

Neste ponto, é importante reavivar que, segundo o parágrafo único do art. 100 do CTN, a observância das **normas complementares (sempre gerais e abstratas)** pelo sujeito passivo, **exime-o do pagamento de acréscimos legais, mas não do pagamento do tributo**. Dessa forma, a administração pode alterar o critério jurídico adotado por considerar o anterior errado e cobrar o tributo eventualmente devido. Entretanto, se o **lançamento (sempre individual e concreto)** já foi realizado, **a administração não pode alterar o critério jurídico adotado**, pois lhe é vedada a revisão por “erro de direito”, de forma que o novo critério somente poderá ser adotado para os fatos geradores supervenientes à inovação (art. 146 do CTN).

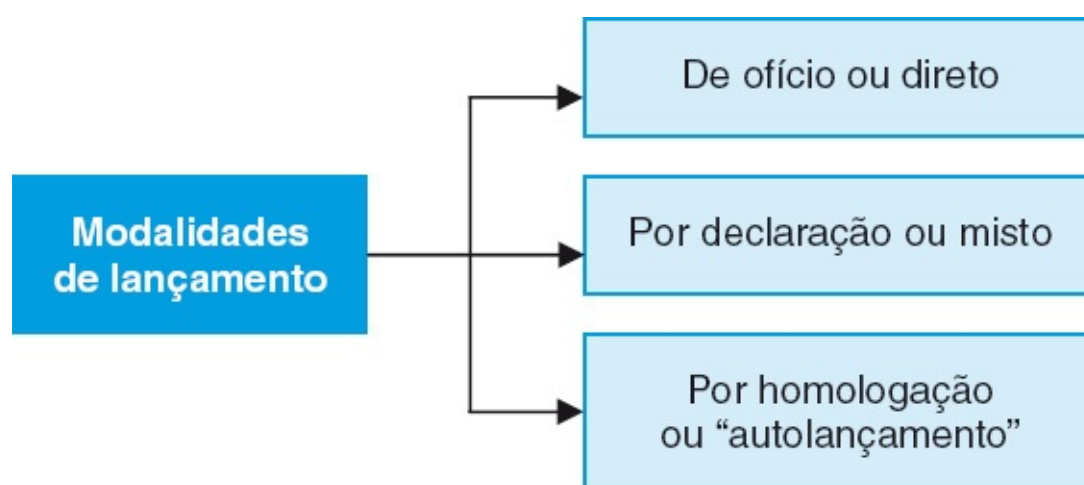
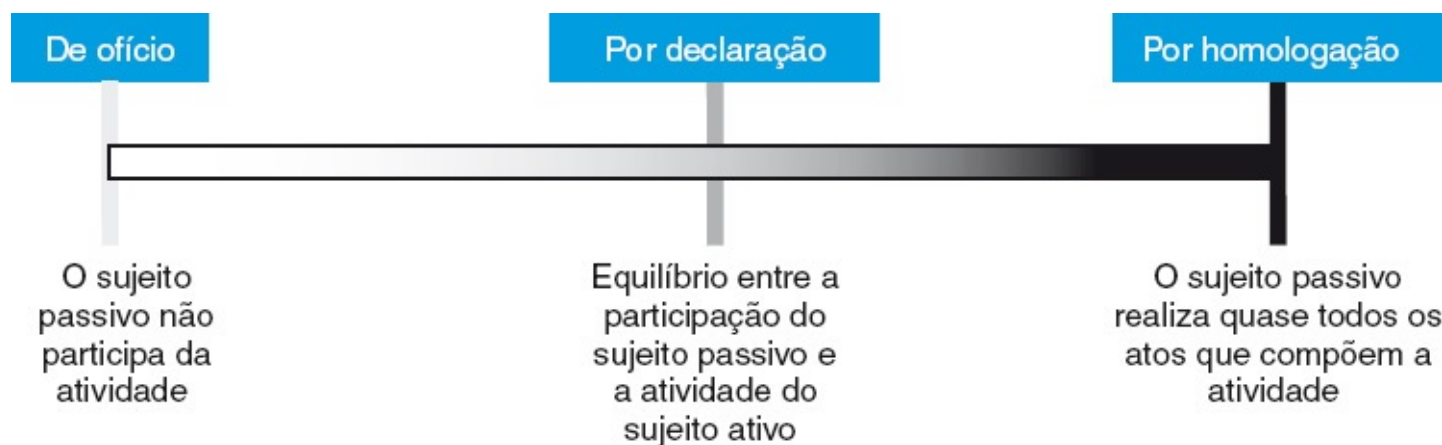
Há também um precedente bastante curioso do STJ, afirmando expressamente que o “erro de direito” cometido pela Fazenda Pública na atividade de lançamento é “imodificável” e enquadrando nesta definição “o lançamento do tributo pelo Fisco com base em legislação revogada, equivocadamente indicada em declaração do contribuinte” (AgRg no Ag 1.422.444-AL). Para chegar a esta conclusão, o Tribunal invocou, além do art. 146 do CTN, o **princípio da proteção à confiança**, no caso concreto, aquela confiança depositada pelo sujeito passivo na correção do procedimento de lançamento realizado pela autoridade administrativa. Trata-se do outro lado da moeda, pois se a administração tem o bônus da presunção de veracidade, legalidade e legitimidade de sua atuação, deve arcar com o ônus de proteger a confiança que o particular deposita na administração ao imaginar que sua atuação realmente ocorrerá dentro dos liames legais. Obviamente o caráter imodificável do lançamento feito com “erro de direito” é uma restrição à Fazenda Pública, não podendo ser aplicado em prejuízo do sujeito passivo, que tem todo o direito de impugnar o lançamento equivocado e vê-lo modificado pela Fazenda Pública.

Registre-se, por fim, que o chamado **“erro de fato”** pode – e deve – indiscutivelmente justificar a revisão de lançamento já realizado.

A expressão “erro de fato” se refere ao incorreto enquadramento das **circunstâncias objetivas que não dependem de interpretação normativa para sua verificação**. Assim, se houve importação de dez toneladas de trigo e o lançamento foi feito como se houvessem sido importadas apenas oito toneladas, está configurado erro de fato (não se trata de modificação de critério jurídico, mas de dado objetivo manifestamente incorreto), de forma que o lançamento deve ser revisto, com a observância do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN (a ser analisado oportunamente).

7.2 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Consoante estudado, o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa a quem a lei do ente político atribui competência para fazê-lo. Entretanto, o CTN permite a participação do sujeito passivo – responsável ou contribuinte – na atividade.

De acordo com a intensidade da participação do sujeito passivo no lançamento, a lei o classifica em três modalidades, conforme demonstrado abaixo:

Numa linha imaginária em que, da esquerda para a direita, aumenta a colaboração do sujeito passivo com a atividade do lançamento, ter-se-iam as modalidades organizadas da seguinte forma:

Pela representação gráfica, percebe-se que, no lançamento **de ofício ou direto**, a participação do

sujeito passivo é praticamente inexistente; no lançamento **por declaração ou misto**, há um equilíbrio entre a participação do sujeito passivo e a atividade do sujeito ativo; no lançamento por **homologação, ou "autolançamento"**, o sujeito passivo é responsável por **quase** todas as atividades que compõem o procedimento.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise de cada modalidade.

7.2.1 Lançamento de ofício ou direto

No denominado lançamento de ofício ou direto, a participação do sujeito passivo na atividade privativa da autoridade fiscal é nula ou quase nula. Daí a denominação doutrinária e legal, visto que, nesta modalidade, a autoridade fiscal, como decorrência do poder-dever imposto por seu ofício, diretamente procede ao lançamento do tributo, sem colaboração relevante do devedor.

São casos em que a autoridade fiscal se utilizará dos dados que dispõe a respeito do sujeito passivo, identificando-o, declarando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicando a penalidade cabível. Ou seja, todos os atos integrantes do que o CTN denomina "procedimento de lançamento" são realizados no âmbito da administração, pela autoridade designada competente para tanto.

O art. 149 do CTN estipula os casos em que o lançamento é realizado ou revisto de ofício, nos termos abaixo transcritos:

> "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
>
> I – quando a lei assim o determine;
>
> II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
>
> III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
>
> IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
>
> V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
>
> VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
>
> VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
>
> VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
>
> IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da

autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública".

O inciso I parece transitar na seara do óbvio, pois afirma que o lançamento será efetuado ou revisto de ofício "quando a lei assim o determine". Na realidade, o legislador quis se referir aos casos em que o lançamento de determinado tributo é feito originariamente de ofício, conforme determina sua legislação específica, visto que as situações disciplinadas nos incisos subsequentes se referem sempre a correção de erros, fraudes, omissões e outros problemas em lançamentos que foram ou deveriam ter sido feitos anteriormente, numa outra modalidade legal.

Estão enquadrados dentro do inciso I, por exemplo, via de regra, os lançamentos do IPTU, do IPVA, da contribuição de iluminação pública e da maioria das taxas, todos originariamente lançados de ofício (diretamente), com a utilização dos dados que a administração tributária possui. Repise-se que, nos casos relatados nos incisos II a IX, a administração estará solucionando problemas decorrentes de omissões (declarações não prestadas, não atendimento a pedido de esclarecimentos), erros (declaração prestada com equívocos, cálculos incorretos, enquadramentos equivocados) ou fraudes (do sujeito passivo ou da própria autoridade fiscal), que justificam a realização de lançamento de ofício **em substituição ou para a correção de lançamento não feito ou feito incorretamente em outra modalidade**, conforme também fica claro da leitura do art. 145, III, do CTN.

A análise das hipóteses de lançamento de ofício constantes do art. 149 deixa claro que, dependendo das circunstâncias, todos os tributos podem vir a ser lançados de ofício, seja porque a lei determina que o lançamento seja feito originariamente de ofício, seja porque foi necessário o suprimento de uma omissão ou a correção de algum vício em lançamento anteriormente realizado. Nestas últimas hipóteses, a constituição do crédito é normalmente realizada por intermédio de auto de infração, em que também é lançada a respectiva penalidade pecuniária.

O parágrafo único transcrito apenas exige que a revisão de lançamento seja feita dentro do prazo decadencial, a ser estudado em momento oportuno.

7.2.2 Lançamento por declaração ou misto

Nos termos do art. 147 do CTN, o lançamento por declaração é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação.

Assim, no lançamento por declaração ou misto, aparece, de forma bastante relevante, a colaboração do sujeito passivo – ou terceiro – com a atividade privativa da autoridade administrativa. Há, portanto, um **misto** de atuação (administração e sujeito passivo ou terceiro) na realização do procedimento.

A elaboração de declarações tributárias e a sua entrega à Administração Fazendária são obrigações acessórias estipuladas na legislação tributária como meios de possibilitar ao Fisco a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

É fundamental perceber que, na sistemática de lançamento ora estudada, a declaração entregue pelo

sujeito passivo da obrigação acessória apenas fornece a matéria de **fato** necessária para a constituição do crédito. É neste ponto que reside um dos aspectos mais relevantes da distinção entre os casos de lançamento por declaração e aqueles por homologação em que também se exige a prestação de declaração.

Explique-se melhor. A mais famosa declaração tributária é a referente ao imposto de renda das pessoas físicas, entregue anualmente até o último dia útil do mês de abril. Nela o contribuinte é obrigado não somente a informar seus rendimentos e respectivas fontes pagadoras (**matéria de fato**), mas também a enquadrar tais verbas como isentas, tributáveis ou sujeitas à tributação exclusiva (**matéria de direito**). Na mesma linha, o contribuinte é obrigado não apenas a relacionar uma série de despesas realizadas (**matéria de fato**), mas também a verificar se estas podem ser deduzidas do imposto, da base de cálculo do imposto ou se não podem ser usadas como dedução (**matéria de direito**). Por fim, após aplicar o direito aos fatos que declara, o próprio contribuinte calcula se tem ou não direito a restituição e, em caso de imposto a pagar, antecipa o pagamento.

Pode-se afirmar que o caso acima relatado não é exemplo de lançamento por declaração, afinal o contribuinte não apenas fornece matéria de fato para o Fisco lançar. Ele aplica o direito ao caso concreto e a atividade fiscal vai se restringir apenas a homologar ou não o procedimento do sujeito passivo. Trata-se de **lançamento por homologação** (estudado no item 7.2.3 deste Capítulo).

Se o IRPF fosse lançado por declaração, como muitos erroneamente imaginam, os contribuintes apenas forneceriam as informações de fato ao Fisco, que subsumiria os fatos à norma, procedendo ao lançamento.

Hoje em dia, o lançamento por declaração caiu em desuso, justamente por exigir um trabalho volumoso e detalhado do Fisco. Cite-se, a título de exemplo, o fato de a Secretaria da Receita Federal do Brasil receber, anualmente, mais de 20 milhões de declarações de IRPF. Se cada declaração precisasse passar pelas etapas que compõem o procedimento de lançamento, muitos créditos deixariam de ser constituídos em face da verificação de decadência. É bem mais cômodo, rápido e eficaz obrigar o próprio sujeito passivo a aplicar o direito ao fato, antecipar o pagamento e prestar a declaração e, já no âmbito administrativo, submetê-la a uma triagem eletrônica (“malha fina”), utilizando a análise humana apenas nas declarações incidentes em certos parâmetros, que apontam a necessidade de uma apreciação mais detida.

Até a 8.ª edição desta obra, era apontado como exemplo de lançamento por declaração na esfera federal o imposto de importação sobre bagagem acompanhada, pois o viajante que regressasse do exterior trazendo bens de declaração obrigatória devia preencher a chamada Declaração de Bagagem Acompanhada – DBA, informando à autoridade aduaneira a matéria de fato indispensável à realização do lançamento porventura cabível.

No entanto, com o advento da Instrução Normativa 1.385/2013, a DBA foi substituída pela **Declaração Eletrônica de Bens de Viajante (e-DBV)** que é preenchida no *site* da Receita Federal na *internet* ou mediante o uso de aplicativos para dispositivos móveis disponibilizados pela instituição. No que nos interessa mais de perto, a grande novidade é a possibilidade de o declarante, com a ajuda da

tecnologia, realizar o enquadramento tributário dos bens trazidos do exterior, calcular o tributo incidente na operação, transmitir eletronicamente a declaração e, se assim o desejar, fazer o recolhimento antecipado do valor devido. Procedendo assim, ao chegar à Alfândega de entrada no País, o declarante deve solicitar o registro da declaração transmitida e apresentar o comprovante do recolhimento antecipado (caso tenha optado por fazê-lo). Registrada a declaração, a autoridade fiscal competente procederá ao despacho dos bens declarados na e-DBV, podendo liberá-los sem qualquer outra análise ou proceder à conferência dos bens e/ou dos documentos a eles relativos.

O ato final que libera legalmente os bens para entrada no País é o **desembaraço**, que, à semelhança do que ocorre na sistemática comum de importações, em não se lançando de ofício qualquer valor além do pago antecipadamente, corresponde à concordância da autoridade fiscal com o procedimento adotado pelo contribuinte (inclusive o pagamento), podendo ser corretamente entendido como uma **atividade homologatória**.

É verdade que não podemos afirmar a existência de uma precisa correspondência entre a sistemática da e-DBV (que **permite** recolhimento antecipado), com conceito de lançamento por homologação extraído do art. 150 do CTN (em que consta o "**dever** de antecipar o pagamento"), conforme estudado no item 7.2.3 deste Capítulo. Contudo, de maneira semelhante ao que relatamos para o IRPF, ao preencher a e-DBV, o viajante não apenas fornece matéria de fato, mas também **qualifica juridicamente os fatos declarados**, enquadrando certos bens como de declaração obrigatória, incluindo-os no conceito de bagagem, excluindo-os do conceito de finalidade comercial e calculando o montante do tributo eventualmente devido, **atividades que no lançamento por declaração ficariam a cargo da autoridade administrativa**.

Seguindo essas notas distintivas, é possível afirmarmos que na sistemática da e-DBV o lançamento do imposto de importação sobre bagagem acompanhada também passou a ser realizado, em regra, **por homologação**.

Nesse contexto, registramos que a visível tendência de universalização do lançamento por homologação que, além da apontada vantagem de permitir a saudável simbiose entre as fiscalizações eletrônica e tradicional, também possibilita que a maior parte da receita tributária ingresse nos cofres públicos independentemente de qualquer providência estatal, visto que o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévia análise da autoridade administrativa. É fundamentalmente por esses motivos que os exemplos de tributos lançados por declaração são raros, sendo ainda possível registrar o caso do **ITBI**, nas hipóteses em que a legislação municipal prevê que o tributo será calculado pela autoridade administrativa com base nas informações declaradas pelo contribuinte.

Por tudo, para os objetivos desta obra, há de se destacar o alerta de que **não se deve confundir lançamento por declaração com lançamento em cuja sistemática existe uma declaração**.

7.2.2.1 Retificação de declaração

Já se analisou que são restritas as hipóteses de alteração de lançamento objeto de regular comunicação ao sujeito passivo (notificação). Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por

declaração, após a entrega desta, deve haver a análise por parte do Fisco, que tomará as providências necessárias à constituição do crédito e à notificação ao sujeito passivo. Enquanto não concluídas essas etapas, o lançamento não estará completo ou ainda não gerará efeitos (no último caso, se faltar apenas a notificação). É por esta razão que o CTN admite a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, com o objetivo de reduzir ou de excluir tributo, desde que seja feita mediante **comprovação do erro** em que se funde, e **antes de notificado o lançamento** (art. 147, § 1.º).

A exigência de comprovação de erro possui duas utilidades. A primeira, a de advertir que é do contribuinte o ônus de comprovar que a declaração como originariamente formulada continha erro. A segunda, a de deixar claro que não é possível ao contribuinte alterar declaração para mudar uma opção que veio a se mostrar desfavorável.

Existem vários casos em que a legislação tributária disponibiliza opções igualmente válidas ao contribuinte, podendo a escolha exercer intensa influência sobre os valores dos tributos a que este está sujeito.

Assim, a pessoa jurídica escolhe tributação pelo lucro real ou presumido. Da mesma forma, a pessoa física, ao formular a declaração de imposto de renda, opta pelo “formulário completo” ou pelo “formulário simplificado”. Se o contribuinte fez opção que, posteriormente, mostrou-se mais onerosa, não há tecnicamente erro, mas somente escolha infeliz.

Registre-se que, apesar de os exemplos citados se referirem a tributos lançados por homologação, a regra sobre possibilidade de alteração da declaração (prevista expressamente para os lançamentos por declaração) tem sido aplicada por analogia, não obstante algumas peculiaridades (a legislação do IRPF, por exemplo, permite a alteração de opção por formulário até o fim do prazo para entrega da declaração, sendo mais favorável ao obrigado).

Independentemente de manifestação do declarante, os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados **de ofício** pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela (CTN, art. 147, § 2.º). O dispositivo trata dos casos em que o declarante cometeu erros crassos, que podem ser prontamente corrigidos pela autoridade responsável quando da análise da declaração.

Enquadram-se na hipótese, por exemplo, os casos em que o contribuinte declarou como tributável rendimento indiscutivelmente isento ou como dedutível da base de cálculo despesa que claramente não o era.

Notificado o lançamento, não mais é possível a alteração da declaração com o fim de reduzir ou excluir tributo (para aumentar é possível a alteração), devendo eventuais erros ser objeto de impugnação por parte do sujeito passivo.

O Fisco chegou a defender a absurda tese de que não seria possível ao contribuinte impugnar lançamento feito com base em dados que ele mesmo (contribuinte) declarou. O raciocínio despreza o princípio da legalidade, que impõe a correção de atos ou procedimentos praticados de forma contrária à lei.

No âmbito do STJ, a possibilidade de impugnação de lançamento realizado com base em declaração do sujeito passivo é pacífica, conforme se extrai, a título exemplificativo, do excerto abaixo, referente ao

julgamento do Recurso Especial 396.875-PR:

> "O CTN prevê a possibilidade de impugnação, mesmo do lançamento com base na declaração efetuada pelo contribuinte, posto que, além de tratar-se de ato administrativo, o dispositivo de regência não faz referência a que tipo de lançamento pode ser alvo de impugnação, ou não, não podendo o intérprete distinguir onde a lei não distingue, como pontifica avelhantado brocardo jurídico" (STJ, 1.ª T., REsp 396.875/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 23.04.2002, *DJ* 27.05.2002, p. 136).

7.2.2.2 Lançamento por arbitramento

O lançamento por arbitramento se refere aos casos em que o valor que vai servir como base de cálculo na constituição do crédito tributário vai ser determinado com base numa prudente e razoável suposição da autoridade administrativa.

Não se trata de valor **arbitrário**, mas de valor **arbitrado**. Assim, a autoridade administrativa deve deflagrar um procedimento para encontrar um valor que a experiência e o bom senso demonstrem ser o que comumente se verifica em situações semelhantes.

Um dos casos em que se usa a técnica do arbitramento se refere às hipóteses em que o cálculo do tributo toma por base valores que são declarados pelo sujeito passivo e este se omite na sua obrigação ou a cumpre informando valores absolutamente fora da realidade, tão incompatíveis com o mercado, que impossibilitam a aceitação.

Nesse caso, resta à autoridade administrativa proceder ao arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, abaixo transcrito:

> "Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

Pelo dispositivo, pode-se afirmar corretamente que o arbitramento **não se constitui numa quarta modalidade de lançamento**, sendo apenas uma técnica para se definir a base de cálculo, para que se proceda a um **lançamento de ofício**. Seguindo esta linha, a ESAF, na prova do concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro Municipal de Natal-RN, realizado em 2008, considerou **errada** a seguinte assertiva: "O lançamento por arbitramento constitui uma das modalidades de lançamento. Ocorre nas situações em que a autoridade fiscal rejeita o valor de um bem declarado pelo contribuinte e aplica as 'pautas fiscais'".

Sempre que, na atividade de lançamento, for adotada uma base de cálculo que não corresponda comprovadamente ao preciso valor ou preço do bem, direito, serviço ou ato jurídico, mas sim a um valor razoável fixado com base em pesquisas, estatísticas ou procedimentos semelhantes, haverá arbitramento.

Assim acontece com as chamadas **“pautas fiscais”**, que contêm os “preços normais” de determinados bens e que, ao serem utilizadas, seja por determinação legal, seja pela impossibilidade de se encontrar o valor real do bem, exemplificam o lançamento por arbitramento.

Seguindo o entendimento, a ESAF, no concurso para Auditor-Fiscal da Receita Estadual/MG realizado em 2005, considerou **correta** a seguinte assertiva: “A utilização de pauta fiscal pela administração tributária é uma forma de arbitramento da base de cálculo para o pagamento do tributo”.

Atualmente, a expressão “pauta fiscal” deve ser utilizada com bastante cuidado, já que o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento sumulado no sentido de que “é ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal” (Súmula 431). A questão é apenas terminológica, pois o que o Tribunal considerou ilegítima foi a utilização de tabelas com “valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo” que sejam encaradas como **presunção absoluta de valor** (RMS 18.677/MT). Na prática, vários Estados utilizam o valor da pauta sem aceitar qualquer outro, de forma a se configurar **arbitramento sem que estejam presentes as hipóteses previstas no art. 148 do CTN**. Em termos mais claros, não pode a Administração arbitrar a base de cálculo sem antes analisar se o valor declarado pelo contribuinte merece ou não fé. O problema não está na tabela (pauta fiscal) em si, mas no seu uso generalizado como uma presunção absoluta de valor.

Não obstante, como no teor da súmula e das ementas dos julgados do STJ constam frases genéricas, simplesmente afirmando que **a utilização de pauta fiscal pela administração configura ilegalidade**, as bancas de concurso público elaboram questões adotando o mesmo grau de generalidade. A título de exemplo, a ESAF, no concurso para provimento de cargos de Analista em Planejamento, Orçamento e Finanças da SEFAZ/SP, realizado em 2009, considerou **correta** a seguinte assertiva: “É ilegal a cobrança de ICMS com base em valores previstos em pauta fiscal”.

Perceba-se que a mesma banca que afirmou ser a pauta fiscal uma espécie de arbitramento (AFRE/MG/2005) também asseverou ser ilegal a cobrança do ICMS com base na sistemática (APOF/SEFAZ/SP/2009). As afirmativas não são, a rigor, contraditórias e demonstram sentenças que devem ser consideradas corretas em provas objetivas. Contudo, em eventuais questões subjetivas, é fundamental que o candidato registre que **a ilegalidade está presente quando a pauta fiscal é utilizada como presunção absoluta de valor ou como pauta de valores mínimos, de forma a configurar arbitramento fora das hipóteses previstas no art. 148 do Código Tributário Nacional**.

Realizado de forma legítima o procedimento de arbitramento, deve-se assegurar ao sujeito passivo o exercício do direito à **ampla defesa** e ao **contraditório**, conforme se extrai do art. 148, acima transcrito, uma vez que este garante, em caso de contestação, “avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Por fim, registre-se que a simples ausência de escrita fiscal regular não é motivo para que a autoridade fiscal promova o lançamento por arbitramento, uma vez que tal técnica **não possui natureza punitiva**. Não se pode, portanto, considerar legítimo o arbitramento de um valor que pode ser obtido com absoluta exatidão. Sendo possível chegar ao valor preciso do tributo, isto deve ser feito, sem prejuízo da aplicação de penalidades pela ausência ou desqualificação da escrita.

7.2.3 Lançamento por homologação ou "autolançamento"

A denominação **"autolançamento"** é equívoca, pois dá ensejo à interpretação de que o sujeito passivo lança o tributo contra ele mesmo, algo que não se coaduna com a definição legal de lançamento como privativo da autoridade administrativa. É por esta razão que os autores, ao utilizar a expressão "autolançamento", normalmente colocam-na entre aspas, tentando demonstrar ao leitor que o vocábulo não deve ser interpretado em seu sentido literal.

Já a expressão **"lançamento por homologação"** também deve ser interpretada com cuidado, sob pena de incidir no mesmo problema. Não se pode entender que o sujeito lança o tributo e a autoridade administrativa apenas homologa o lançamento feito.

Por sua vez, a expressão **"homologação do lançamento"**, apesar de aparecer no final do § 1.º do art. 150 do CTN, também deve ser evitada. O próprio Superior Tribunal de Justiça prefere, na maioria dos seus acórdãos sobre a matéria, usar a terminologia **"homologação do pagamento"** ou **"homologação da atividade do sujeito passivo"**, ambas mais adequadas para tratar do instituto, sendo a última extraída da literalidade do *caput* do art. 150 do CTN, abaixo transcrito:

> "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

Perceba-se que, na expressão final "a homologa", o pronome "a" se refere à palavra "atividade", que, por sua vez, trata da atividade do sujeito passivo, consistente em antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Também da literalidade se extrai que o lançamento por homologação somente é considerado completo (o CTN fala "opera-se") quando a autoridade administrativa homologa a atividade do sujeito passivo. O raciocínio que mantém nas mãos da autoridade o ato final do procedimento (o ato mediante o qual o procedimento "se opera") garante a convivência pacífica do transcrito art. 150 (que disciplina o lançamento por homologação) e do art. 142 (que impõe a natureza privativa da competência para lançar).

Superada a questão do respeito à "privatividade" da competência para lançar, passa-se a analisar o ato mediante o qual o lançamento feito na modalidade ora analisada se aperfeiçoa, ou seja, a homologação.

É com a homologação que a autoridade administrativa manifesta sua concordância com a atividade do sujeito passivo, atestando sua correção. Como decorrência, nos tributos sujeitos a tal modalidade de lançamento, **não é com o pagamento, mas sim com a homologação, que se pode considerar o crédito tributário definitivamente extinto**. Nas palavras do Código, "o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento" (art. 150, § 1.º).

Neste ponto, reside mais uma das intermináveis imprecisões do Código. Segundo a doutrina, o advento de condição resolutória desfaz (resolve) algo. Claro que a homologação não desfaz a extinção do

crédito, mas torna-a definitiva. Na realidade, o que pode vir a resolver a extinção, tornando o crédito novamente exigível, é a não homologação, hipótese em que a autoridade fiscal, discordando do valor recolhido pelo contribuinte, lança (de ofício) uma diferença.

No § 2.º do mesmo art. 150, o CTN tenta assegurar que a definitividade da extinção do crédito somente ocorre com a homologação. Como o crédito decorre da obrigação, não seria possível legitimamente efetuar lançamento se a obrigação estivesse extinta. Por isso, o CTN assevera que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. A obrigação permanece intacta e, se o Fisco entender necessário lançar de ofício alguma diferença, poderá fazê-lo.

Claro que nada impede que o contribuinte se antecipe e pratique atos tentando adimplir corretamente a obrigação (fazendo pagamentos suplementares, por exemplo). Com relação a esta hipótese, o CTN afirma que tais atos serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (art. 150, § 3.º).

A homologação pode ser **expressa** ou **tácita**. Será expressa quando a autoridade administrativa editar ato em que formalmente afirme sua concordância com a atividade do sujeito passivo, homologando-a. Será tácita quando a Administração Tributária deixar escoar o prazo legal para a homologação expressa.

Assim, **esgotado o prazo para a homologação expressa, dá-se a homologação tácita**, e o ciclo está completo. Nessa linha, o § 4.º do art. 150 do CTN afirma que se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Há quem entenda que o CTN, ao afirmar que o prazo para homologação é de cinco anos **se a lei não fixar outro**, teria deixado aberta ao legislador ordinário a possibilidade praticamente ilimitada de manipulação do prazo, aumentando-o ou reduzindo-o. **Essa tese deve ser descartada**, uma vez que as normas gerais sobre prescrição e decadência tributária (que segundo o STF compreendem também a fixação dos respectivos prazos) somente podem ser estabelecidas na via da **lei complementar de caráter nacional** (o próprio CTN foi recepcionado pelas Constituições de 1967 e 1988 com esse *status*). Assim, como o citado § 4.º veicula uma regra de **decadência tributária** (aspecto a ser detalhado no item 9.1.5.4), no ponto em que se abriu espaço para a "lei", deve-se entender que a permissão somente se aplica à "lei complementar". Não foi por outro motivo que o STF editou a **Súmula Vinculante 8**, considerando **inconstitucionais** os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que dobrava os prazos de decadência e prescrição relativos às contribuições para o financiamento da seguridade social.

O CTN não previu expressamente a solução a ser dada no caso de comprovação de **dolo, fraude ou simulação**, apenas afirmando que não será aplicada a regra de lançamento por homologação. O tema será detalhado quando do estudo do instituto da decadência, mas, desde já, adianta-se que serão aplicáveis as regras – inclusive quanto a prazos – do **lançamento de ofício**.

Por fim, partindo do pressuposto de que a homologação não pode incidir sobre o nada, o STJ tem entendimento firmado no sentido de que "se não houver antecipação de pagamento, não há falar-se em

lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício" (STJ, 2.ª T., REsp 23.706/RS, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. 08.08.1996, *DJ* 14.10.1996, p. 38.978), de forma que, também neste caso, a contagem dos prazos seguirá as regras estipuladas para o **lançamento de ofício**, a serem estudadas em momento oportuno.

7.2.4 Modalidades de lançamento e autonomia

No transcorrer dos itens anteriores, a cada modalidade de lançamento analisada, foram apontados exemplos práticos de sua aplicação. Assim, no item 7.2.1 foram listados IPVA, IPTU, contribuição de iluminação pública e a maioria das taxas como exemplos de lançamento de ofício. É fundamental perceber, contudo, que a exemplificação foi feita tendo em vista a lógica adotada majoritariamente para estes tributos no Brasil. Como os Estados possuem um banco de dados apontando os veículos licenciados em seu território e os respectivos proprietários, torna-se bastante viável a realização do lançamento direto. Situação semelhante acontece com os municípios no que concerne ao IPTU. Todavia, não há qualquer norma geral no direito brasileiro que determine que tais tributos sejam necessariamente lançados de ofício, **sendo possível que determinado ente preveja na legislação local a realização dos lançamentos dos seus tributos na modalidade que entender mais conveniente**.

Nas provas de concurso público, tem-se adotado como regra geral apontar como modalidade de lançamento aplicável a determinado tributo aquela identificada pela doutrina dominante como a adequada para a exação. Nessa linha são comuns assertivas afirmando que "o IPTU e o IPVA são lançados de ofício", "o ITCD é lançado por declaração", que "o ISS é lançado por homologação". No entanto, a autonomia do ente federado para adotar na lei local a modalidade de lançamento que julgar mais conveniente para seus tributos já foi abordada pela Fundação Carlos Chagas no concurso para provimento de cargos de Procurador do Estado de São Paulo, tendo sido considerado **correto** o seguinte item: "Lei estadual que disciplina o IPVA pode atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, configurando, nesta hipótese, o lançamento por homologação".

Assim, nos concursos públicos, aconselha-se que, como regra, cada tributo seja enquadrado como sujeito à modalidade de lançamento que a doutrina tradicionalmente aponta como aplicável, nos termos exemplificados nesta obra. Contudo, quando o examinador mais exigente elaborar questões como a acima transcrita (PGE/SP), deve-se atentar para a autonomia dos entes federados como justificativa para a possibilidade de adoção na lei local de modalidades diferentes daquelas apontadas como mais adequadas pela doutrina tradicional.

8

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

8.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A constituição do crédito tributário tem como principal efeito tornar líquida, certa e exigível a obrigação já existente. A exigibilidade impõe ao sujeito passivo o dever de adimplir a obrigação e, em caso de descumprimento, permite que a Administração Tributária promova os atos executivos necessários para o recebimento coativo do que lhe é devido.

Existem hipóteses em que a possibilidade de promoção de atos de cobrança por parte do Fisco fica suspensa. São estes os casos disciplinados pelo Código no Capítulo denominado “Suspensão do Crédito Tributário”, inaugurado pelo art. 151, cuja redação é a seguinte:

> “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
>
> I – moratória;
>
> II – o depósito do seu montante integral;
>
> III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
>
> IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
>
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes".

As hipóteses formam um rol exaustivo, pois, conforme afirma o art. 141 do CTN, o crédito tributário regularmente constituído somente tem sua exigibilidade suspensa nos casos previstos no próprio Código (o texto legal fala nos casos previstos **nesta** Lei). A taxatividade da lista é reforçada pelo art. 111, I, do CTN, que determina a **interpretação literal** da legislação que disponha sobre suspensão do crédito tributário.

Na prática, a legislação aduaneira, ao disciplinar os regimes aduaneiros especiais e os regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais, regula casos nos quais se percebe que a exigibilidade do crédito – ou ao menos a possibilidade de constituí-lo – está suspensa (ou impedida). Tem-se afirmado que tal incongruência decorre do fato de que a norma básica sobre os tributos aduaneiros (Decreto-lei 37, de 18 de novembro de 1966) e o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) foram elaborados, na mesma época, por equipes diferentes, que não se comunicaram, o que dificultou a harmonização entre os textos produzidos.

Em provas objetivas de concurso público, a interpretação deve ser estrita, não devendo ser consideradas corretas quaisquer assertivas que sustentem a existência de hipóteses de suspensão não constantes do CTN. Em provas subjetivas, citar a falta de harmonia acima apontada conta pontos por demonstrar conhecimento. Nas provas específicas de legislação aduaneira, deve ser seguida a literalidade do respectivo regulamento.

Outro ponto digno de nota é que as causas de suspensão do crédito tributário não operam apenas nos casos em que o lançamento já foi efetuado.

É possível, por exemplo, que seja concedida uma liminar em mandado de segurança mesmo antes da constituição do crédito. Nesse caso, a jurisprudência tem afirmado que a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, pois o que a liminar suspende é **a exigibilidade do crédito** e não a **possibilidade de constituí-lo**. Assim, o crédito pode (e deve) ser constituído, mas **sem estipulação de prazo para pagamento** e **sem imposição de penalidade**, devendo-se apor, ao final do documento que instrumentaliza o lançamento, a expressão "**suspenso por medida judicial** ".

Em provas de concurso público, o entendimento tem sido seguido à risca, conforme demonstra o seguinte item, considerado correto pelo CESPE, na prova do certame destinado ao preenchimento de cargos de Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 1.ª Região, realizado em 2009: "A concessão de medida liminar em ação judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não a possibilidade de sua constituição pelo fisco".

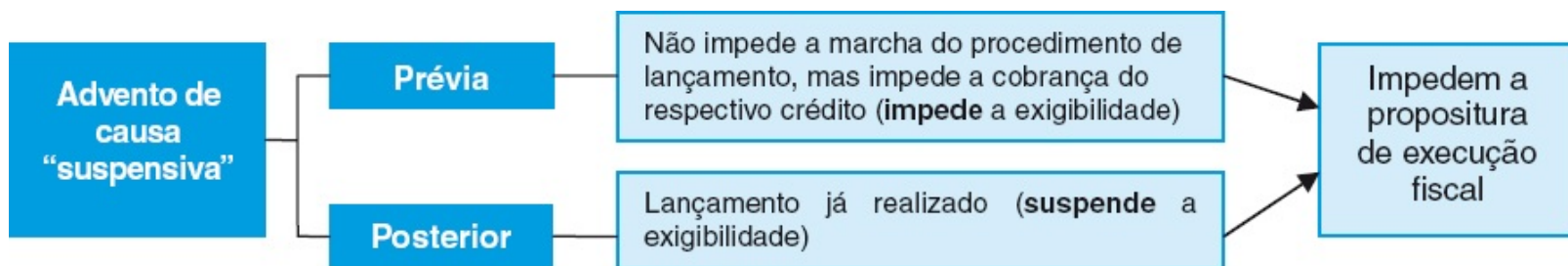
O raciocínio não poderia ser diferente, pois, se as causas de suspensão fossem impeditivas de lançamento, haveria o risco de o Fisco ver esvair-se o prazo para a constituição do crédito sem poder tomar qualquer providência por estar legalmente impedido.

Assim, algumas causas "suspensivas" podem ser verificadas prévia ou posteriormente ao procedimento de lançamento, conforme abaixo esquematizado:

Advento de causa "suspensiva"

Prévia — Não impede a marcha do procedimento de lançamento, mas impede a cobrança do respectivo crédito (**impede** a exigibilidade)

Posterior — Lançamento já realizado (**suspende** a exigibilidade)

Impedem a propositura de execução fiscal

Conforme se percebe na ilustração, em ambos os casos não é possível à Administração Tributária propor as medidas judiciais tendentes ao recebimento coativo do crédito (execução fiscal).

A diferenciação terminológica entre o efeito do advento prévio das hipóteses "suspensivas" (**impedir** a exigibilidade) e o do advento posterior de tais hipóteses (**suspender** a exigibilidade) é justificada pelo fato de que somente se pode suspender o que já estava em andamento, o que, em se tratando de exigibilidade de crédito tributário, somente se verifica nos casos em que já havia lançamento definitivo.

Em concursos públicos, a diferenciação somente deve ser feita se a banca examinadora claramente tentar distinguir as duas situações. É regra, contudo, que ambos os casos sejam tratados como causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, porque o CTN não registra qualquer distinção formal das hipóteses.

Dentre as hipóteses "suspensivas" previstas no art. 151 do CTN, as constantes dos incisos III e VI somente se verificam após a realização do lançamento, uma vez que não há como parcelar crédito tributário não constituído nem como impugnar lançamento não realizado. O raciocínio não se aplica à hipótese do inciso I, pois a redação do art. 154 do CTN possibilita que a lei excepcionalmente conceda moratória de crédito cujo lançamento não tenha sido iniciado.

São seis as causas de suspensão. Analisar-se-ão, em primeiro lugar, aquelas que o CTN apenas cita, mas não regulamenta. Logo em seguida, serão estudadas as hipóteses disciplinadas pelo próprio Código.

Por oportuno, registre-se que os casos em que o CTN apenas cita a causa suspensiva referem-se às hipóteses verificadas no âmbito de um litígio judicial ou administrativo (mandado de segurança, ação ordinária, processo administrativo fiscal), de forma que a respectiva regulamentação tem sede na lei específica que disciplina o litígio.

8.2 Depósito do Montante Integral

Se o sujeito passivo não concorda com lançamento realizado, pode impugná-lo, administrativa ou judicialmente. Se a opção é a via judicial, será necessária a adoção de alguma providência que impeça a Administração Fazendária de ajuizar a ação de execução fiscal, procedimento que leva à constrição coativa do patrimônio do devedor. O sujeito passivo precisará, portanto, suspender a exigibilidade do crédito tributário. A hipótese mais viável para tal fim é o depósito do montante integral do crédito tributário exigido pelo Fisco. Trata-se de um **direito subjetivo** do contribuinte, que não pode ter seu exercício obstado pela Fazenda Pública, conforme se extrai da jurisprudência do STJ (REsp 196.235/RJ).

Caso a opção seja a via administrativa, a própria instauração do processo administrativo fiscal tem

por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito (ver item a seguir), mas pode o contribuinte optar pela efetivação do depósito como meio de se livrar da fluência dos juros de mora.

Assim, só faz sentido falar em depósito do montante integral caso haja algum litígio judicial ou administrativo instaurado ou na iminência de instauração. Ao final do litígio, **havendo razão do depositante**, será reconhecida a improcedência total ou parcial do lançamento, de forma que o sujeito passivo **levantará** (receberá de volta) **o depósito** (integral ou parcialmente), com os respectivos acréscimos legais. Segundo consta da jurisprudência do STJ, vitorioso o depositante, o levantamento se impõe, mesmo que o vencedor possua outros créditos tributários em aberto perante o mesmo sujeito ativo. Pela importância da decisão, transcreve-se seu fragmento mais relevante:

> "O depósito inibitório de ação fiscal (CTN, art. 151) deve ser devolvido ao contribuinte em caso de este ser vitorioso na ação a ele relativa. Não é lícito ao Fisco apropriar-se de tal depósito a pretexto de que existem outras dívidas do contribuinte, oriundas de outros tributos. Semelhante apropriação atenta contra a coisa julgada (CPC, arts. 467 e 468)" (STJ, 1.ª T., REsp 297.115/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 03.04.2001, *DJ* 04.06.2001, p. 72).

Caso se entenda pela **procedência do lançamento**, o valor depositado será **convertido em renda** (destinado definitivamente aos cofres públicos), o que também se verifica com a parcela devida no caso de lançamento parcialmente procedente.

A **conversão do depósito em renda** é causa de **extinção** do crédito tributário prevista no art. 156, VI, do CTN. Também o são a **decisão administrativa irreformável** (art. 156, IX) e a **decisão judicial passada em julgado** (art. 156, X). Assim, é coerente afirmar que, se o depósito foi feito corretamente, após a conclusão do litígio haverá **extinção do crédito**. Assistindo razão ao sujeito passivo, a própria decisão final possui força extintiva; assistindo razão ao sujeito ativo, o crédito é extinto pela conversão do depósito em renda.

Nos casos em que transita em julgado uma decisão judicial extinguindo o processo **sem julgamento de mérito**, o STJ entende que o depósito deve ser **convertido em renda**, pois a única hipótese que ensejaria o levantamento do depósito – que é feito também como garantia à Fazenda – seria a decisão judicial passada em julgado em favor do sujeito passivo (EREsp 215.589-RJ, Rel. Min. José Delgado, julgado em 12.09.2007).

O depósito deve ser do **montante exigido pela Fazenda Pública** (incluídos juros e multas). Se o contribuinte entende que deve 100, mas a Fazenda lhe exige 200, deve depositar os 200 e discutir o correto valor.

Pela exigência de absoluta liquidez do valor depositado, somente suspende a exigência do crédito tributário o depósito realizado em dinheiro. Nesse sentido, a Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, com a seguinte redação: "O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro".

Reafirmando a aplicabilidade da Súmula, o STJ possui decisões em que não se aceita, por exemplo, a substituição do depósito pela prestação de fiança bancária (REsp 304.843/PR).

Por fim, registre-se que, conforme afirmado nas “considerações iniciais” deste Capítulo, as causas de suspensão do crédito tributário não operam apenas nos casos em que o lançamento já foi efetuado. Por conseguinte, é possível a efetivação do depósito mesmo antes da realização do lançamento, hipótese em que não se impede a constituição do crédito, mas apenas a promoção, por parte da Administração Tributária, de atos de cobrança do tributo (exigibilidade). Contudo, após algumas divergências entre suas duas Turmas de Direito Público, o STJ pacificou o entendimento segundo o qual, na sistemática do **lançamento por homologação**, realizado o **depósito do montante integral** pelo contribuinte, incumbe à Fazenda Pública manifestar sua concordância ou discordância com o valor depositado. Manifestada a concordância (expressa ou tacitamente), reputa-se efetuado o lançamento, não mais havendo risco de a Fazenda ver perecer (decair) seu direito de lançar. Assim, há de se concluir que, em tais hipóteses, **não é necessária a realização de lançamento de ofício para prevenir a verificação da decadência** (EREsp 767.328-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 11.04.2007).

O entendimento jurisprudencial acima explicitado chegou a constar expressamente do art. 49 da Medida Provisória 449/2008, no qual se afirmava que “para efeito de interpretação do art. 63 da Lei n.º 9.430, de 1996, prescinde do lançamento de ofício destinado a prevenir a decadência, relativo ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, o crédito tributário cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso II do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”. Contudo, a disposição não constou do texto da Lei 11.941/2008, resultante da conversão em lei da citada MP.

Não obstante a atual ausência de previsão normativa, o raciocínio continua aplicável, tendo em vista a permanência dos fundamentos invocados no citado precedente jurisprudencial.

8.3 RECLAMAÇÕES E RECURSOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

No exercício do direito à **ampla defesa** e ao **contraditório** que o art. 5.º, LV, da CF/1988 lhe assegura, também na via administrativa, o sujeito passivo – contribuinte ou responsável –, tem a possibilidade de formular **impugnação administrativa**, manifestando sua discordância contra lançamento efetuado.

Com a impugnação, instaura-se um litígio a ser dirimido por um órgão julgador de primeira instância (ou instância única). Tecnicamente, não se trata de recurso, pois o litígio acabou de ser instaurado e ainda não foi objeto de julgamento. Assim, pode-se afirmar que a primeira manifestação de inconformismo do sujeito passivo contra lançamento efetuado pela administração tributária enquadra-se dentro do gênero **“reclamações”**. Decidido o processo em primeira instância e havendo previsão na lei do processo administrativo fiscal (federal, estadual ou municipal), poderá haver – agora sim – **recurso** contra a decisão, direcionado ao órgão de segunda instância. Tanto no caso das reclamações, quanto no dos recursos propriamente ditos, haverá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não sendo possível ao Fisco promover qualquer ato de cobrança enquanto não encerrado o processo administrativo.

Assim, é legítimo afirmar que, apesar de os entes políticos possuírem autonomia para editar suas leis de processo administrativo fiscal, estipulando as regras respectivas, respeitados os direitos e garantias constitucionalmente previstos, não existe a possibilidade de que tais leis neguem às reclamações e aos recursos o **efeito suspensivo**, visto que este é previsto em norma geral de caráter nacional, o CTN.

Em suma, em se tratando de processo administrativo fiscal, toda reclamação e todo recurso têm efeito suspensivo, impedindo, até a decisão final do processo, que a Administração Tributária promova contra o sujeito passivo litigante qualquer ato de cobrança, bem como que o inscreva em cadastros de inadimplentes, como é o caso do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN). O entendimento é pacífico no âmbito do STF (AC 1.620, julgada em 25 de junho de 2008). A regra tem o efeito de evitar que em matéria tributária seja aplicado o abominável *“solve et repete”* (pague e depois reclame), cláusula segundo a qual, mesmo discordando de um valor que lhe é cobrado, o suposto devedor deveria promover o pagamento e, posteriormente, contestar a cobrança, pedindo a devolução (repetição).

Por outro lado, bastante controversa é a questão relativa à possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando o interessado se insurge contra o lançamento mediante a interposição **recurso intempestivo ou incabível**.

Por oportuno, esclareça-se que o recurso é **intempestivo** quando interposto **fora do prazo legal** (no 31º dia de um prazo de 30 dias, por exemplo) e é **incabível** quando **não previsto na lei reguladora** como apto a atacar a decisão da qual o recorrente discorda (por exemplo, a interposição de um “recurso administrativo extraordinário” quando a lei reguladora não prevê tal espécie recursal).

Nos dois casos, o fato de o CTN afirmar que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, as reclamações e os recursos “nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” poderia levar à conclusão de que, se não foram obedecidos tais termos legais (por intempestividade ou não cabimento), a exigibilidade do crédito não estaria suspensa. Contudo, não é assim que pensa o Superior Tribunal de Justiça. Para a Corte, o direito de petição aos Poderes Públicos e o consequente dever estatal de se manifestar sobre a pretensão do peticionante resultam na **suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto pendente de solução o recurso interposto e não concluído o contencioso administrativo** (EDcl no AgRg no REsp 1.401.122/PE, AgRg no Ag 1094144/SP).

Foi inspirado nos julgados do STJ que o CESPE considerou **errada** a seguinte assertiva, proposta no concurso para Analista da Câmara dos Deputados, realizado em 2014: “A reclamação ou o recurso administrativo interposto fora do prazo previsto na lei não têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por consequência, o curso do prazo prescricional enquanto perdurar o contencioso administrativo.”

Por outro lado, é bastante diferente a situação em que o interessado interpõe recurso ou reclamação que não discute o lançamento tributário propriamente dito, mas uma matéria correlata. Como exemplo, pode-se citar o caso analisado pelo Superior Tribunal de Justiça, referente a um contribuinte que se utilizou de reclamação administrativa para questionar a legalidade de ato que o excluíra de programa de parcelamento (REFIS). Para o Tribunal, tal reclamação, **por não discutir “o próprio lançamento**

tributário, ou seja, a exigibilidade do crédito tributário" não se enquadra no art. 151, III, do CTN, mantendo-se intacta a exigibilidade (REsp 1.372.368/PR).

O STF possuía entendimento firmado no sentido de ser possível a exigência legal de **depósito** de percentual do valor discutido, ou de **arrolamento de bens** na mesma proporção, como condição de procedibilidade para recurso interposto em processo administrativo fiscal (STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 1.049/DF, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 18.05.1995, *DJ* 25.08.1995, p. 26.021; STF, Tribunal Pleno, RE 210.246/GO, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, j. 12.11.1997, *DJ* 17.03.2000, p. 28).

Para chegar a tal conclusão, a Corte partiu da tese (ainda prevalente) de que o ordenamento jurídico brasileiro não consagra uma garantia de "duplo grau" nos processos administrativos, de forma a ser plenamente possível a existência de processos administrativos de instância única. Por conseguinte, seguindo o antigo raciocínio da Corte, se era admissível a criação de um processo em instância única (sem previsão de qualquer recurso), nada impediria a criação de um processo em dupla instância, sendo o recurso condicionado ao depósito (ou arrolamento).

Como se percebe, o entendimento tinha por pano de fundo uma apressada aplicação da baliza hermenêutica segundo a qual "quem pode o mais pode o menos". Assim, caso admitida a possibilidade de a lei estabelecer a irrecorribilidade de certas decisões (o mais), há de se admitir também a possibilidade de a mesma lei permitir o recurso, mas condicioná-lo à prévia realização de depósito ou de arrolamento de bens (o menos).

Na sessão realizada no dia 28 de março de 2007, a matéria foi reexaminada pelo Plenário do STF, que, mudando o entendimento adotado no julgamento das medidas cautelares requeridas nas mesmas ações, esposou tese diametralmente oposta àquela anteriormente prevalente (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.922/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.2007, *DJ* 18.05.2007, p. 64; STF, Tribunal Pleno, ADI 1.976/DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.2007, *DJ* 18.05.2007, p. 64 – noticiadas no Informativo 461 do STF).

A exigência do depósito recursal e do arrolamento de bens foram consideradas **inconstitucionais** em virtude dos seguintes fundamentos:

a) agressão ao princípio da **isonomia** (CF, art. 5.º, *caput*):

Ao impedir que as pessoas desprovidas de condições financeiras ou econômicas para efetuar o depósito ou arrolamento tenham acesso às mesmas oportunidades de defesa desfrutadas pelas que podem fazê-lo, acaba-se por conferir um tratamento discriminatório entre os dois grupos, sem que a diferenciação tome por parâmetro critério razoável ou proporcional.

b) agressão à garantia do **contraditório** e da **ampla defesa** com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5.º, LV) e, por conseguinte, ao **devido processo legal** (CF, art. 5.º, LIV):

O processo administrativo deve obedecer ao princípio do devido processo legal não só em sua acepção adjetiva (procedimental), como também em sua acepção substantiva (material). Se é por conta da acepção adjetiva que a lei deve disciplinar o exercício do direito de defesa dos interessados, é por

conta da acepção substantiva que a mesma lei está impedida de impor restrições desprovidas de razoabilidade e proporcionalidade ao exercício de tal garantia.

Assim, a exigência do depósito recursal (ou arrolamento de bens) também peca por limitar desproporcionalmente o exercício do direito à ampla defesa.

Registre-se que a Corte **não** alterou seu entendimento no sentido de que é possível a criação de processos administrativos em instância única.

c) agressão à reserva de **lei complementar** para disciplinar as **normas gerais em matéria tributária** (CF, art. 146, III, *b*):

Partindo do entendimento de que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente podem ser disciplinadas em lei complementar, há de se reconhecer a inconstitucionalidade da lei ordinária que estatui requisito não previsto na lei complementar que discipline tais hipóteses.

Em palavras menos congestionadas, como o art. 151, III, do CTN previu que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, não seria legítimo a tais leis criarem condições adicionais autônomas para que a suspensão legal venha a ocorrer.

d) agressão à regra que assegura a todos, **independentemente do pagamento de taxas**, o **direito de petição** aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (CF, XXXIV, *a*):

Por óbvio o depósito recursal não é uma taxa. Não obstante, o objetivo do legislador constituinte ao estabelecer a regra imunizante foi impedir que o direito de peticionar aos Poderes Públicos fosse obstado pela criação de quaisquer **ônus**.

Registre-se que, ao invocar a regra ora comentada, o STF adotou a tese de que os processos administrativos são manifestações do direito de petição.

Alguns autores, inclusive, afirmam que não existe “processo administrativo”, mas tão somente um procedimento de controle de legalidade por parte da Administração Pública em virtude de provocação de particular interessado (petição). Deixando de lado as discussões terminológicas, é importante registrar que o consagradamente denominado “processo administrativo” decorre do direito de petição, que não pode ser obstado por quaisquer restrições de ordem financeira ou econômica.

Em 2009, sepultando a matéria, o STF editou a Súmula Vinculante 21, cuja redação é a seguinte:

> **STF – Súmula Vinculante 21 – “** É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

Registre-se que, no mesmo ano, o STJ também havia sumulado entendimento idêntico que, no entanto, reconhecia a ilegitimidade apenas do depósito recursal, conforme abaixo transcrito:

> **STJ – Súmula 373** – “É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo”.

8.4 LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA

A Lei 12.016/2009 disciplina a ação constitucional do mandado de segurança. Em seu art. 7.º, III, determina que, ao despachar a inicial, o juiz ordenará que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Trata-se de medida cautelar com a qual o juiz busca assegurar o resultado prático do processo, a ser deferida quando presentes dois requisitos essenciais: o *periculum in mora*, ou perigo da demora (possibilidade de o tempo prejudicar a eficácia da medida, se ao final concedida), e o *fumus boni juris*, ou "fumaça" do bom direito (relevância do fundamento).

Em direito tributário, é comum o sujeito passivo impetrar mandado de segurança para suspender a possibilidade de que o Fisco promova atos de cobrança decorrentes do não pagamento de tributo. Ao ajuizar a ação, o impetrante (contribuinte ou responsável) corriqueiramente alega que a demora no provimento jurisdicional final lhe traria prejuízos irreparáveis, como a negativa de certidões, com a consequente impossibilidade de participar de procedimentos licitatórios, a inscrição em cadastros de inadimplentes, a negativa de acesso a crédito oficial, entre outros. Tenta assim, comprovar o "perigo da demora". Quanto à relevância dos argumentos, o impetrante desenvolve raciocínio jurídico tendente a demonstrar que há algum tipo de inconstitucionalidade, ilegalidade ou irregularidade na cobrança que tenta evitar. Se o juiz vislumbra a presença dos requisitos legais, **deve** conceder a liminar, pois se trata de **direito do impetrante**.

É relevante ressaltar que não é necessário que exista crédito tributário constituído para que a ação seja ajuizada. Aliás, não é necessário nem que tenha ocorrido fato gerador, pois a Constituição Federal de 1988 proíbe que se exclua da apreciação do Poder Judiciário não só a lesão, mas também a ameaça de lesão a direito.

Por isso se, a título de exemplo, foi publicada uma lei inconstitucional aumentando o ISS incidente sobre a prestação de serviços de assessoria contábil, o profissional desta área pode se socorrer do Judiciário antes de qualquer prestação de serviço, pois seu patrimônio já se encontra sob ameaça desde a publicação da lei. Só não é possível o ajuizamento da ação a quem não esteja sob o alcance das novas disposições legais, pois, conforme sumulado pelo STF, não cabe mandado de segurança contra lei em tese (Súmula 266), sendo necessário ao impetrante comprovar que a lei terá o efeito de violar concretamente seus direitos.

Conforme já ressaltado, ao conceder a liminar, não pode o juiz expedir ordem impedindo que a autoridade fiscal promova o lançamento, sob pena de inverter o perigo da demora. O raciocínio é simples. A liminar não é uma decisão final, apenas suspendendo um ato com base numa análise rápida e superficial dos argumentos do impetrante, podendo ser concedida, inclusive, antes de se notificar a autoridade impetrada para prestar informações. É possível que o juiz conceda a liminar, mas, ao final do processo, denegue a segurança. Em matéria tributária, com a denegação da segurança, o crédito recupera a sua exigibilidade. Se a liminar houvesse impedido a autoridade fiscal de lançar, poderia ocorrer de se

esvair o prazo decadencial de forma a, mesmo com a decisão final favorável, restar definitivamente obstado o lançamento. É nesse sentido que se afirma que uma liminar que impedisse o lançamento **inverteria o perigo da demora**, pois o tempo passaria a fluir gerando risco de prejuízo irreversível do Poder Público.

Por tudo, a concessão da liminar apenas proíbe a promoção de atos executórios, **suspendendo** a exigibilidade do crédito. Dessa forma, ao se deparar com um caso em que o sujeito passivo fez um pagamento a menor protegido por liminar em mandado de segurança, a autoridade fiscal deve proceder ao lançamento da diferença. Todavia, em vez de encerrar o auto de infração concedendo prazo para que o sujeito passivo pague ou impugne o objeto da autuação, deve consignar a expressão "suspenso por medida judicial", ou outra equivalente.

Por fim, é relevante anotar que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são individualmente eficazes, não sendo necessária qualquer combinação para se obter o efeito suspensivo. A afirmativa transita no terreno do óbvio, mas alguns juízes ainda teimam em conceder liminares "sob a condição de que o impetrante deposite o montante integral exigido pelo Fisco". Ora, o depósito é direito subjetivo do sujeito passivo! Se este quisesse suspender o crédito pelo depósito, não precisaria de qualquer provimento judicial. Em casos assim, entende-se que o juiz negou a liminar requerida. Nesse sentido, bastante esclarecedoras são as seguintes palavras do Superior Tribunal de Justiça:

> "Tributário. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Distinção entre medida liminar e depósito do tributo controvertido. A medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, independentemente do depósito do tributo controvertido; se o juiz condiciona a concessão da medida liminar à realização do depósito, está, na verdade, indeferindo a medida liminar. Recurso ordinário provido em parte" (STJ, 2.ª T., RMS 3.881/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 01.09.1997, *DJ* 22.09.1997, p. 46.395).

É verdade que a atual Lei do Mandado de Segurança (Lei 12.016/2009) reacendeu as controvérsias em torno do tema ao prever expressamente, no seu art. 7.º, III, a possibilidade de o juiz exigir do impetrante "caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica". Trata-se de clara medida de **contracautela** que visa a assegurar que o ente público não venha a ser prejudicado por eventuais liminares que, na prática, se mostrem irreversíveis. No entanto, **em se tratando de matéria tributária**, tendo em vista o CTN arrolar a liminar em mandado de segurança e o depósito do montante integral como **hipóteses autônomas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário**, há de se entender que o raciocínio acima esposado, no sentido da inviabilidade de se condicionar a concessão de liminar ao depósito, continua inteiramente aplicável.

8.5 LIMINAR OU TUTELA ANTECIPADA EM OUTRAS ESPÉCIES DE AÇÃO JUDICIAL

Até o advento da Lei Complementar 104/2001, o CTN não continha disposição expressa

reconhecendo efeito suspensivo sobre o crédito tributário das liminares e tutelas antecipadas concedidas em ações judiciais diversas do mandado de segurança.

Ocorre que, em muitas situações, não era possível ao sujeito passivo proteger seu direito via mandado de segurança, seja pela ausência dos pressupostos constitucionais da ação (liquidez e certeza do direito), seja pela perda do prazo decadencial de 120 dias para a impetração. Nesses casos, o contribuinte precisava recorrer a outras espécies de ação judicial, mas a jurisprudência, fundada numa interpretação literal do art. 151 do CTN, impedia-lhe o acesso às liminares e tutelas antecipadas.

Atualmente, a situação está legalmente resolvida, com a previsão expressa dos aludidos provimentos judiciais como forma de suspensão do crédito (CTN, art. 151, V).

Com as devidas adaptações, os comentários anteriormente expendidos acerca da liminar em mandado de segurança são também aqui aplicáveis, restando fazer uma breve análise acerca da distinção entre a medida cautelar (como a liminar em mandado de segurança) e a antecipação de tutela, e sobre a nova disciplina das **tutelas de urgência** na sistemática inaugurada com o Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015).

A **medida cautelar** visa assegurar a **eficácia do provimento judicial final**, garantindo, assim, o **resultado útil do processo (natureza conservativa)**. Já a **tutela antecipada**, como a própria denominação deixa entrever, visa **satisfazer** desde logo o direito afirmado, **antecipando o gozo** de algo que só seria concedido no momento da sentença **(natureza satisfativa)**, apenas com a ressalva de que o julgamento é provisório e não definitivo.

A diferença é bastante sutil e sempre existiram casos limítrofes, nos quais surgiam profundas divergências nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial acerca da medida mais adequada para cada situação. A celeuma levou o legislador a incluir um § 7.º no art. 273 do antigo CPC (Lei 5.869/1973), autorizando que se uma medida fosse equivocadamente pedida, o magistrado pudesse conceder a correta desde que cumpridos os respectivos requisitos. Registre-se que apesar de o dispositivo prever apenas a concessão de medida cautelar quando pedida equivocadamente a tutela antecipada, a doutrina e a jurisprudência majoritárias entendiam que o caminho inverso também era possível (**princípio da fungibilidade** entre as medidas).

Com o advento do Novo Código de Processo Civil, a celeuma perdeu boa parte de sua razão de ser, pois os regimes jurídicos das tutelas provisórias de urgência foram unificados, de forma que os requisitos para concessão da tutela cautelar e da tutela satisfativa (antecipação de tutela) foram igualados. Assim, ainda que possam existir acalorados debates sobre a tutela mais adequada para cada caso, a distinção carece de relevância prática.

A unificação dos regimes pode ser facilmente percebida mediante a leitura de dois dispositivos do NCPC. Em primeiro lugar, o art. 294, parágrafo único, deixa claro que a **tutela provisória de urgência** é **gênero**, do qual são **espécies** a **tutela cautelar** e a **tutela antecipada**. Já o art. 300, unifica os requisitos para a concessão das duas medidas. Em ambos os casos, o interessado precisará demonstrar a **probabilidade do direito** e **perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo**.

No mais, aos que se preparam para provas de Direito Tributário, o importante é conhecer a aptidão

de ambos os institutos para suspenderem a exigibilidade do crédito tributário e as suas peculiaridades tributárias, conforme explanado no item anterior.

8.6 MORATÓRIA

A moratória é a primeira das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário diretamente disciplinadas pelo CTN.

O benefício implica a dilação de prazo para pagamento do tributo, podendo ser concedido direta e genericamente por lei (caráter geral – CTN, art. 152, I) ou por ato administrativo declaratório do cumprimento dos requisitos previstos em lei (caráter individual – CTN art. 152, II).

Na moratória concedida em **caráter geral**, a lei objetivamente dilata o prazo para o pagamento do tributo, beneficiando a generalidade dos sujeitos passivos, sem necessidade da comprovação por parte destes de alguma característica pessoal especial.

Como exemplo, imagine-se o caso de a União, em face dos efeitos de uma crise econômica, editar lei dilatando por um mês os prazos para pagamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, beneficiando todos os sujeitos passivos do tributo.

Já na moratória concedida em **caráter individual**, a lei restringe a abrangência do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que o gozo dependerá de requerimento formulado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais. É nesta hipótese que o reconhecimento do benefício se dará mediante ato administrativo declaratório (despacho administrativo, na terminologia adotada pelo CTN).

Como exemplo, suponha-se que a União tome conhecimento de que excepcionais temperaturas elevadas na Serra Gaúcha fizeram com que parte das videiras brotasse no inverno, sendo posteriormente dizimadas por uma friagem de primavera, gerando elevados prejuízos aos produtores de vinho. Como ajuda oficial em favor dos prejudicados, a União edita lei concedendo **aos produtores de vinho cujas culturas estejam localizadas na Serra Gaúcha** a dilação por seis meses do prazo para o pagamento das obrigações tributárias federais. A hipotética lei certamente definiria os documentos hábeis para comprovar o domicílio e atividade dos beneficiários, que, de posse de tais comprovantes, deveriam formular requerimento à autoridade administrativa, pleiteando o reconhecimento do favor fiscal.

Na situação proposta, a providência federal teria fundamento tanto na autorização genérica do art. 152, II, do CTN, quanto na regra mais específica do seu parágrafo único. De qualquer forma, é importante perceber que, mesmo na moratória individual, a concessão decorre da **lei**, possuindo o **despacho administrativo** exarado pela Administração Tributária **caráter declaratório** de direito preexistente.

Segundo o art. 152 do Código, a moratória pode ser concedida em caráter geral tanto pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira, quanto pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.

No primeiro caso, tem-se a **moratória autônoma**, em que o ente competente para a instituição do

tributo dilata-lhe legalmente o prazo.

No segundo caso, tem-se a **moratória heterônoma**, em que a União concede moratória de tributo de competência alheia. Sobre esta hipótese, pairam severas suspeitas de inconstitucionalidade, conforme se passa a explicar.

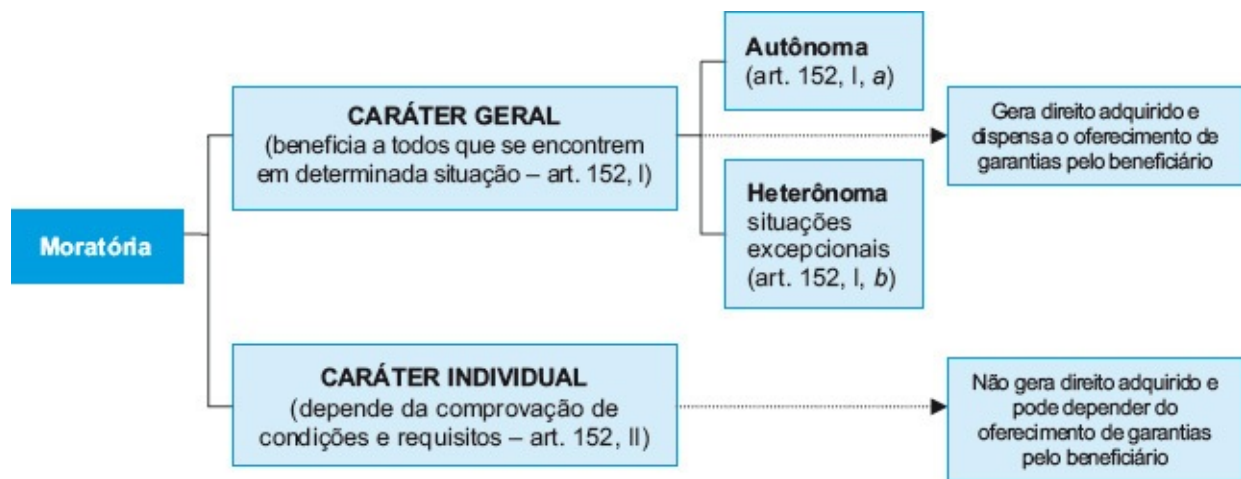
Quando da análise da proibição de que a União institua isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (CF, art. 151, III) afirmou-se que a vedação é importante garantia protetora do pacto federativo, pois impede que a União, por ato próprio, interfira na arrecadação dos entes menores, pondo-lhes em risco a autonomia. Alegou-se também que as exceções existentes só eram admitidas porque constantes no próprio texto constitucional (arts. 155, § 2.º, XII, *e*, e 156, § 3.º, II – estando a primeira hipótese aparentemente revogada de forma tácita pela EC 42/2003 – ver comentários no item 2.10.3). Ora, a dilatação de prazo para pagamento de tributo da competência estadual ou municipal, por ato da União, também parece pôr em risco a **autonomia** dos entes menores, em detrimento do **pacto federativo**. O raciocínio poderia levar ao entendimento de que a autorização contida no art. 152, I, *b*, do CTN seria inconstitucional.

Entretanto, apesar de não constar expressamente do Código, é da essência da moratória a concessão em virtude de **excepcionais** situações naturais, econômicas ou sociais, que dificultem o normal adimplemento das obrigações tributárias (os exemplos anteriormente citados caminham nesta direção). Na situação específica da **moratória heterônoma**, o CTN exige que a dilação de prazo relativa aos tributos estaduais e municipais seja acompanhada de medidas idênticas para os tributos federais e até para as obrigações de direito privado (contratos, inclusive entre particulares).

Há de se perguntar: o que poderia levar a União a editar lei tomando providência tão drástica, de efeitos tão severos sobre a economia nacional? Certamente, a resposta passa por uma situação bastante grave, o que leva ao entendimento de que, apesar de não prevista de maneira expressa pelo CTN, a necessidade da excepcional situação natural, econômica ou social, como fundamento de fato para a edição de lei concessiva de moratória está escrita em suas entrelinhas.

Assim, situações extremas podem exigir providências severas, legitimando-as. Fazendo-se uma analogia, a previsão expressa da possibilidade concessão de moratória em caráter individual (só para algumas pessoas) não é, em si mesma, agressiva à isonomia, mas seu uso pode vir a ser (se não fundamentada em parâmetros razoáveis). Da mesma forma, a possibilidade de a União conceder moratória heterônoma não é inconstitucional em si mesma, mas seu uso pode vir a ser (se, por exemplo, configurar providência de natureza política agressiva à autonomia estadual ou municipal).

Nessa linha, o uso legítimo da autorização é bastante difícil, não havendo notícia de que a União o tenha feito ou ventilado fazê-lo. Não há, portanto, jurisprudência sobre a matéria, devendo-se presumir, em provas de concurso público, a constitucionalidade do dispositivo.

De qualquer forma, nos termos expressamente previstos pelo CTN, os casos de concessão de moratória podem ser assim resumidos:

8.6.1 Moratória parcelada e parcelamento – Diferenciação

O art. 153 do Código prevê os requisitos que podem ser estipulados na lei que **conceder** moratória em **caráter geral** ou **autorizar a sua concessão** em **caráter individual**. Entre os requisitos, deverão ser previstos, se for o caso, o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo de duração do favor, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual (inciso III, alínea *b*).

Durante muito tempo, a previsão foi entendida como fundamento legal para a existência, no ordenamento jurídico-tributário, do instituto do **parcelamento**. Era comum na doutrina a lição de que o parcelamento seria, na realidade, uma dilação de prazo, com autorização para adimplemento em prestações, ou, simplesmente, uma **"moratória parcelada"**.

Ocorre que a Lei Complementar 104/2001 incluiu expressamente o parcelamento como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Alguns autores entendem que a inclusão apenas ratifica o entendimento de que o parcelamento seria apenas uma espécie de moratória. O raciocínio, contudo, agride a uma regra fundamental da ciência da interpretação jurídica, conforme se passa a demonstrar.

É princípio basilar de hermenêutica jurídica que a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias. A redundância é contrária à técnica legislativa e não pode ser presumida. Na esteira do princípio, não se pode presumir que a Lei Complementar 104/2001 incluiu no Código Tributário Nacional o que dele já fazia parte.

Ora, o art. 151 do CTN traz as exaustivas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito

tributário. Em seu inciso I, aparece a moratória. A lei complementar incluiu na lista o inciso VI, prevendo o parcelamento, mas sem revogar o dispositivo que prevê a “moratória parcelada” (art. 153, III, *b*), que continua válido, vigente e juridicamente eficaz.

Resolvida a questão relativa à convivência de parcelamento e moratória como causas independentes de suspensão do crédito tributário, faz-se necessário diferenciar o parcelamento da moratória com adimplemento em parcelas.

Novamente, não há dispositivo do Código esclarecendo expressamente a diferenciação. Na única regra que correlaciona os institutos, o CTN apenas prevê a aplicação subsidiária ao parcelamento das regras previstas para a moratória (art. 155-A, § 2.º), o que reforça a autonomia dos institutos, mas aproxima seus respectivos regimes jurídicos.

Não obstante a inexistência de regra expressa, a prática tem demonstrado que a diferença fundamental reside nos pressupostos de fato que ensejam o manejo dos institutos. Conforme se asseverou anteriormente, a **moratória** é **medida excepcional**, que somente deve ter lugar em casos de situações naturais, econômicas ou sociais que dificultem o normal adimplemento das obrigações tributárias. Já o **parcelamento** é corriqueira medida de **política** fiscal, que visa a recuperar créditos e a permitir que contribuintes inadimplentes voltem à situação de regularidade, podendo gozar dos benefícios decorrentes de tal *status*.

Há de se ressaltar, contudo, que a diferenciação entre institutos jurídicos só tem importância prática se resultar na submissão dos mesmos a regimes jurídicos diferenciados. Vale dizer: não haveria utilidade na diferenciação entre a “moratória parcelada” e o parcelamento se as mesmas regras fossem aplicadas para os dois institutos.

As leis concessivas de **moratória**, reconhecendo que a dificuldade dos sujeitos passivos para adimplir suas obrigações tributárias decorre de eventos externos (caso fortuito ou força maior), têm permitido que o futuro pagamento seja feito **livre de qualquer penalidade pecuniária e até mesmo de juros**. Já no **parcelamento**, o próprio Código Tributário Nacional indica que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito **não exclui a incidência de juros e multas**. Claro que a regra é meramente dispositiva, podendo a lei concessiva dispor de maneira diferente. Na prática, contudo, parcela-se todo o crédito (com juros e multas) e o pagamento das prestações é acrescido dos juros legais.

8.6.2 Créditos abrangidos pela moratória

Segundo o art. 154 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Adota-se como regra a extensão do benefício somente para créditos **lançados** ou em **fase de lançamento**, o que é razoável, pois a moratória é causa de suspensão **do crédito,** e **não havendo lançamento não há crédito**. Entretanto, é expressamente prevista a possibilidade de disposição legal em contrário, o que pode ser justificável e absolutamente necessário na prática. A título de exemplo, se uma praga agrícola atacou determinada região e o Estado quer dar fôlego para os produtores rurais a fim de

que estes se recuperem, pode conceder moratória mesmo dos tributos que ainda não foram lançados. Relembre-se que, nesse caso, não se impede que a autoridade fiscal promova o lançamento, mas tão somente que exija o pagamento, mediante a promoção de atos de cobrança. Faz-se a constituição do crédito de maneira a prevenir a configuração da decadência.

O parágrafo único do referido artigo, fundado na ideia de que a moratória deve beneficiar os sujeitos passivos que estão passando por dificuldades em virtude de imprevisíveis eventos externos, estabelece que o favor **não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação** do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

8.6.3 Moratória individual e direito adquirido

A análise do art. 155 do CTN é fundamental, uma vez que, apesar de sua redação abranger expressamente apenas os casos de **moratória** concedida em **caráter individual**, **tem aplicação aos outros benefícios fiscais que possam ser individualmente concedidos**, em virtude das regras de extensão previstas nos arts. 172, parágrafo único (**remissão**), 179, § 2.º (**isenção**), 182, parágrafo único (**anistia**) – todos do CTN –, e da expressa aplicação subsidiária prevista no art. 155-A (**parcelamento**), também do CTN.

Estatui o dispositivo:

> “Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:
>
> I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
>
> II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.
>
> Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito”.

Conforme já analisado, a moratória concedida em caráter individual depende de que o interessado demonstre, em requerimento formulado à autoridade administrativa competente, o cumprimento de certas condições e requisitos indispensáveis ao gozo do benefício. Com base nas informações e comprovação documental fornecidas à autoridade fiscal, esta profere “despacho” reconhecendo ou não o direito à moratória.

Condições e **requisitos** são os pressupostos **objetivos** e **subjetivos** necessários para o reconhecimento do benefício.

Em seu livro *Direito tributário*, João Marcelo Rocha afirma que “requisito significa mera característica exigida pela lei que rege algum incentivo, como ser ex-combatente, ser aposentado, etc.

Condição significa aquela tarefa onerosa que a lei impõe sobre o contribuinte como contraprestação, pelo benefício concedido (…). Exemplos: construir uma creche para os filhos dos funcionários da empresa, instalar uma fábrica em lugar longínquo etc.”.

O importante é perceber que algumas dessas condições e requisitos são **instantâneos**, referindo-se a situações contemporâneas ao reconhecimento do benefício (produzir vinho na Serra Gaúcha, por exemplo). Outros são **continuados**, devendo ter sua permanência verificada enquanto o benefício estiver gerando efeitos (pagar pontualmente as prestações da “moratória parcelada”, por exemplo).

Assim, se o beneficiário da moratória **não satisfazia** as condições e requisitos **instantâneos ou continuados** ou **deixou de satisfazer** os **continuados**, o benefício deve ser extinto.

Neste ponto há de se destacar que o Código cometeu um imperdoável pecado ao falar que a moratória concedida em caráter individual seria **“revogada”** nos casos citados.

O reconhecimento de moratória concedida por lei é **ato administrativo vinculado** e, como tal, **irrevogável**.

Conforme é cediço em direito administrativo, a **revogação** decorre de motivos de **conveniência e oportunidade**. Como para a prática do ato vinculado não há análise desses aspectos, também não pode haver revogação por conta dos mesmos. Em termos práticos, se o sujeito passivo comprovou o cumprimento das condições e requisitos para o gozo do benefício, tem direito a obtê-lo, não sendo possível o indeferimento ou a revogação.

Se o sujeito passivo **não cumpria** as condições e requisitos instantâneos ou continuados para o favor fiscal, a concessão do mesmo foi ilegal. A consequência da ilegalidade é a **anulação**, jamais a **revogação**.

Quando o beneficiário **deixa de cumprir** as condições e requisitos continuados, o ato concessório, apesar de legal (a legalidade é vista na data da prática do ato) deve ser **cassado**, jamais **revogado**.

Assim, para explicar o fenômeno ora analisado, o CTN deveria ter se referido aos institutos da **cassação** e da **anulação**. De maneira contrária à técnica, referiu-se à **revogação**. A expressão deve ser considerada correta, caso figure em provas de concurso público, mas o candidato deve ter em mente de que se trata, na realidade, de anulação ou cassação, dadas as diferenças práticas entre os institutos, principalmente quanto aos efeitos no tempo.

São diferentes as consequências da “revogação”, de acordo com a presença ou ausência de **dolo** por parte do beneficiário.

A título de exemplo, imagine-se que, em certo exercício financeiro, determinada lei previu a concessão de moratória dos tributos federais para os produtores que possuam imóveis ou conjunto de imóveis rurais inteiramente localizados no polígono das secas e cujas áreas, ou somatório de áreas, não ultrapassem 100 hectares.

O contribuinte “A”, proprietário de um imóvel rural localizado em Itabuna-BA – Município não localizado no polígono das secas (lista disponível no Manual da Declaração do ITR) – escuta, pelo rádio, uma notícia segundo a qual o “governo aumentou o prazo para que os pequenos produtores rurais do Nordeste quitem seus débitos”. No transcorrer da reportagem, o jornal detalha as informações

relativas à área dos imóveis beneficiados e ao procedimento a ser adotado pelos interessados, ressaltando a necessidade de apresentação de certidão do Cartório de Registro de Imóveis comprovando a localização do imóvel.

"A", pensando ser beneficiário do favor fiscal, providencia uma certidão, em que se lê claramente que seu imóvel está localizado em Itabuna – BA e protocoliza o pedido de reconhecimento. Suponha-se que uma desatenta autoridade fiscal, verificando que se trata de um pedido de um contribuinte do interior da Bahia, não se dá ao trabalho de verificar se tal Município faz ou não parte do polígono das secas, presumindo que sim. O benefício é concedido ilegalmente. Percebido o erro, o ato concessório deve ser "revogado", mas o contribuinte não será punido, em virtude da ausência de dolo. Além disso, a "revogação" somente pode ocorrer antes de prescrito o direito da Fazenda Pública (como será analisado adiante, o prazo de prescrição é de cinco anos contados da definitividade do lançamento).

Suponha-se que o contribuinte "B", também proprietário de um imóvel rural localizado em Itabuna-BA, sabendo que não foi beneficiado pela lei, falsifique uma certidão do cartório, para que nela passe a constar a informação de que seu imóvel está localizado em Jequié-BA, Município localizado no polígono das secas. A autoridade fiscal analisa e defere o requerimento. Percebida a fraude, o benefício também será "revogado", mas o contribuinte será punido, e o tempo decorrente entre a concessão e a "revogação" da moratória não será levado em consideração para o efeito de prescrição.

Conforme se pode extrair do art. 155 acima transcrito, nos dois casos, o contribuinte deve pagar o **tributo** acrescido dos **juros de mora**. Somente há diferença no tocante à aplicabilidade de **multa** e à **contagem do prazo prescricional**.

Por último, como a "revogação" repercute no patrimônio jurídico do particular, deve ser precedida de procedimento administrativo em que se assegure ampla defesa e contraditório (STJ – AgRg no AI 431.059). Apesar de a citada decisão do STJ tratar de um caso de "revogação" de **anistia**, é aplicável, também, aos demais casos sujeitos à disciplina normativa do art. 155 do CTN **(moratória, parcelamento, remissão e isenção)**.

8.7 PARCELAMENTO

A diferenciação entre o parcelamento e a moratória com permissão de adimplemento em prestações já foi objeto de análise no item anterior.

Aqui, é necessário relembrar que o parcelamento consiste numa medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar condições práticas para que os contribuintes que se colocaram numa situação de inadimplência tenham a possibilidade de voltar para a regularidade, usufruindo os benefícios daí decorrentes.

Segundo o art. 155-A do Código, o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em **lei específica**.

A lei específica reclamada pelo dispositivo é lei do membro da Federação com competência para a instituição do tributo. Assim, cada ente político possui autonomia para editar suas leis autorizatórias de

parcelamento de crédito tributário, devendo respeitar as normas gerais constantes do Código Tributário Nacional.

No § 1.º do mesmo art. 155-A, estipulou-se que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

A regra tem a utilidade de incorporar ao Código Tributário Nacional a solução que o Superior Tribunal de Justiça dava à controvérsia relativa à possibilidade de o sujeito passivo confessar a prática de ilícito fiscal, parcelar o crédito tributário correspondente e gozar do benefício da **denúncia espontânea**, livrando-se da respectiva multa. Conforme já foi detalhadamente analisado, o STJ entende que só se aplicam os benefícios da denúncia espontânea quando há o pagamento, não se equiparando a tal o parcelamento. Agora, com o § 1.º do art. 155-A do Código, existe fundamento expresso para o entendimento.

Após a edição da Lei Complementar 118/2005, foram incluídos dois novos parágrafos no art. 155-A, disciplinando o parcelamento relativo aos créditos tributários do devedor em **recuperação judicial**. Como a obtenção dos benefícios decorrentes da sistemática depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos (CTN, art. 191-A), entendeu por bem o legislador facilitar o cumprimento do requisito, uma vez que, restando impossível a uma empresa quitar todas as suas obrigações, a decisão sobre quais pagamentos suspender inicialmente recai sobre os tributos. Assim, quando é necessária a recuperação judicial, o passivo tributário normalmente já atingiu um montante que impossibilitaria a quitação.

Previu-se, inicialmente, que **lei específica** disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Trata-se de uma lei que é específica em relação a outra lei também específica. Assim, haverá em cada ente federado a edição de **duas leis específicas** sobre parcelamento. A primeira é a que trata **genericamente** do parcelamento de créditos tributários no âmbito da respectiva esfera (denominada de *lei geral de parcelamento* pelo § 4.º). A segunda é a lei que tratará **especificamente** do parcelamento dos débitos da empresa em **recuperação judicial**.

Caso o ente político não edite a segunda lei específica, surgirá para o devedor o direito de utilizar a lei geral de parcelamento do ente, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

A título de exemplo, suponha-se que a lei geral de parcelamento da União estipule um prazo máximo (para quitação) de 60 meses, que a lei específica federal para parcelamento dos débitos do devedor em recuperação judicial estipule um prazo máximo de 84 meses, e que a lei geral do Estado de Pernambuco estipule um prazo máximo de 72 meses para o parcelamento dos respectivos créditos.

Pernambuco tem autonomia para editar lei disciplinando, no seu âmbito, as regras para parcelamento dos débitos dos devedores em recuperação judicial. A lógica indica que o faça estipulando condições mais facilitadas que aquelas previstas em sua lei geral. Caso Pernambuco não edite a segunda lei, o devedor beneficiário da sistemática possuirá o direito de parcelar seus débitos usando a lei geral do Estado, mas, como o prazo máximo previsto nesta lei (72 meses) é inferior ao previsto na lei federal específica (84 meses), é direito do devedor utilizar o prazo previsto nesta última norma. Não se trata de

aplicação integral da lei federal. O parcelamento seguirá as regras constantes da **lei geral de parcelamento do Estado de Pernambuco**. Apenas o prazo a ser utilizado será o da **lei federal específica** (por ser maior).

Por fim, é importante registrar que a Lei 12.382/2011 acresceu parágrafos ao art. 83 da Lei n. 9.430/1996, estabelecendo que **a concessão de parcelamento impede o encaminhamento ao Ministério Público de representação fiscal para fins penais relativas aos crimes contra a ordem tributária** definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990. A proibição somente cessa se houver exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento, ficando suspensa a pretensão punitiva e a prescrição criminal enquanto vigente o favor, **desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal**. Para um melhor entendimento da matéria, recomenda-se a leitura do item 12.2.2.2.2, do Capítulo 12 desta obra.

9

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

9.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As causas de extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156 do CTN, cuja redação é a seguinte:

> "Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
>
> I – o pagamento;
>
> II – a compensação;
>
> III – a transação;
>
> IV – remissão;
>
> V – a prescrição e a decadência;
>
> VI – a conversão de depósito em renda;
>
> VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1.º e 4.º;
>
> VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do art. 164;
>
> IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149".

É acirrada a discussão doutrinária sobre a configuração da lista acima transcrita como exaustiva ou apenas exemplificativa. Na mesma linha que foi adotada quando da análise das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, pode-se afirmar que o art. 141 do CTN aponta no sentido da **taxatividade da lista**, uma vez que afirma expressamente que "o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica **ou extingue**, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos **nesta Lei** ". Observa-se que não se fala que a extinção ocorrerá nos casos previstos **em lei** – o que permitiria a estipulação legal de outras hipóteses de extinção; assevera-se que os casos são os previstos **nesta Lei,** ou seja, no CTN, a lei de normas gerais sobre matéria tributária. Perceba-se que, no dispositivo, a palavra "Lei" aparece grafada com a inicial maiúscula, o que, como mandam as regras de gramática, só é cabível no início de uma frase ou – o que é o caso – quando o redator se refere a uma determinada lei. No caso, a Lei referida é o próprio CTN e não qualquer lei editada pelo ente federado.

O problema prático é que o direito tributário, por ser eminentemente obrigacional, extrai muitos de seus conceitos do direito das obrigações (direito civil). Boa parte das hipóteses de extinção do crédito são, ao mesmo tempo, hipóteses de extinção das obrigações, o que leva algumas pessoas a quererem importar para o ramo tributário hipóteses que o direito civil prevê como aptas a extinguir obrigações, sem que haja previsão pelo CTN da possibilidade de extinção do crédito tributário por **intermédio** do mesmo instituto. Os casos mais relevantes são os da **confusão** e da **novação**.

Confusão é a forma de extinção das obrigações que se verifica quando se confundem na mesma pessoa as qualidades de credor e devedor (Código Civil, art. 381).

Suponha-se que "A" possui uma promissória não paga por "B". Imagine-se também que "A" vem a falecer e que "B" é seu sucessor universal, na qualidade de único herdeiro. Na situação proposta, "B" recebe, entre os demais bens integrantes da herança, uma promissória em que ele próprio consta como devedor. Reuniram-se (confundiram-se) na mesma pessoa ("B") as qualidades de devedor e credor. **A obrigação está extinta**.

O Código Tributário Nacional, conforme ressaltado, não prevê a confusão como forma de extinção das obrigações. No mundo prático, todavia, já surgiram casos concretos em que não restou ao Poder Judiciário outra opção senão declarar extintos créditos tributários em virtude de confusão.

Um interessante exemplo desta situação ocorreu quando o Município de Belo Horizonte praticou desapropriação indireta – um verdadeiro esbulho possessório – imitindo-se na posse de imóvel particular. O anterior sujeito passivo estava em tal condição tão somente por ser possuidor do imóvel. Com o esbulho praticado pelo Município, este passou a ser o possuidor e, portanto, o sujeito passivo. Ocorre que o mesmo Município é o sujeito ativo do IPTU. Confundiram-se, na mesma pessoa, credor e devedor. O STJ declarou extinto, por confusão, o crédito tributário. Pela peculiaridade da decisão,

transcreve-se a respectiva ementa:

> "Tributário. Imposto Predial e Territorial Urbano. Esbulho possessório praticado pelo próprio município que exige o tributo. Os litígios possessórios entre particulares não afetam a obrigação de pagar o Imposto Predial e Territorial Urbano, resolvendo-se entre eles a indenização acaso devida a esse título; já quem, sendo contribuinte na só condição de possuidor, é esbulhado da posse pelo próprio Município, não está obrigado a recolher o tributo até nela ser reintegrado por sentença judicial, à míngua do fato gerador previsto no art. 32 do Código Tributário Nacional, confundindo-se nesse caso o sujeito ativo e o sujeito passivo do imposto. Agravo Regimental improvido" (2.ª T, AgRg. 117.895/MG, Rel. Ministro Ari Pargendler, v.u., 10.10.1996, *DJU* 29.10.1996, p. 41.639).

Bastante esclarecedor o seguinte fragmento do voto-condutor do julgamento, da lavra do Ministro Relator Ari Pargendler:

> "Na espécie, todavia, o esbulho foi praticado pelo próprio Município de Belo Horizonte, sujeito ativo do tributo, que, imitindo-se na posse, confundiu-se com o sujeito passivo – não se compreendendo que o esbulhado deva recolher imposto indevido, para depois reavê-lo em ação própria sob a forma de indenização, sendo flagrante o fato inibidor da obrigação tributária, vale dizer, a posse pelo próprio Poder Público".

Em provas objetivas de concurso público, têm-se adotado posicionamentos mais rígidos, sendo consideradas **corretas** as questões em que se afirma que a confusão **não é apta a extinguir créditos tributários**. A decisão do STJ deve nortear apenas a resolução de questões em que se suponha situação semelhante à retratada no acórdão ou quando se discorra genericamente sobre ser ou não taxativo o rol das hipóteses de extinção do crédito.

Quanto à **novação**, o Código Civil prevê sua ocorrência, dentre outras hipóteses, quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior (CC, art. 360, I). Trata-se de **novação objetiva**, em que a nova obrigação mantém os mesmos sujeitos passivos e ativos, mudando-se apenas o objeto. Assim, se o devedor de prestação em dinheiro não possui condições de adimpli-la, seria possível a extinção da obrigação e a substituição por outra em que este se comprometesse a prestar determinados serviços ao credor.

Em direito tributário, não há previsão para providência semelhante. Contudo, existem autores que veem no **parcelamento** uma espécie de novação em que a obrigação tributária seria extinta e substituída por uma outra com adimplemento parcelado.

Apesar de a tese parecer sedutora, não será aqui adotada, em virtude de sua incompatibilidade com a disciplina específica do CTN. Primeiro, porque vê no **parcelamento** – forma de **suspensão** do crédito tributário – uma causa de extinção do crédito, mesmo que na forma de novação. Segundo, porque, conforme já explicitado, o Código afirma que o crédito só se extingue nas hipóteses nele previstas.

Há de se registrar, contudo, que o entendimento mais recente do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que é possível à lei local estipular novas formas de extinção do crédito tributário (STF,

Tribunal Pleno, ADI 2405-MC/RS, Rel. Min. Carlos Britto, j. 06.11.2002, *DJ* 17.02.2006, p. 54). O raciocínio, com a respectiva fundamentação e um precedente de banca de concurso público, estão explanados no item 1.3.1 desta obra.

Superada a discussão acerca da taxatividade das causas extintivas do crédito tributário, passa-se à análise detalhada de cada hipótese.

9.1.1 Pagamento

O pagamento é a causa mais natural de extinção das obrigações. Tratando-se de matéria tributária, o CTN estatui um conjunto de regras específicas que diferenciam, em alguns aspectos, o regime jurídico a que está sujeito o pagamento como forma de extinção do crédito tributário daquele aplicável ao pagamento como causa extintiva das obrigações em geral. É sobre este conjunto de aspectos distintivos que se passa a discorrer.

9.1.1.1 Cumulatividade das multas

Segundo o art. 157 do Código, a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário. Ressalte-se que o legislador utilizou a palavra “ilide” (rebate, refuta) quando objetivava usar “elide” (suprime, elimina).

Por conta da regra, em direito tributário, **a multa é sempre cumulativa**, jamais substituindo o pagamento do respectivo tributo. Assim, se foi comprovada sonegação de tributos por parte de determinado contribuinte e a autoridade fiscal contra este lançou o tributo e uma multa de 150%, apesar de o valor desta superar o do tributo, ambos deverão ser pagos cumulativamente, não cabendo a alegação de que no valor pago a título de multa já se inclui o montante do tributo.

Registre-se que, após a edição da Lei Complementar 118/2005, na falência, a posição privilegiada do credor tributário com relação aos demais somente existe quanto a crédito tributário relativo a tributo, não se aplicando ao relativo a multas. Se houvesse caráter substitutivo da multa, nos casos de falência, parte dos créditos tributários relativos a tributos acabaria perdendo, por via transversa, o grau de preferência que o legislador quis lhe conferir.

9.1.1.2 Pagamento e presunções civilistas

O art. 158, I, do CTN prevê que o pagamento **parcial** de um crédito não importa presunção de pagamento das prestações em que se decomponha. No pagamento **total** (art. 158, II, do CTN) também não há a presunção em relação a outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos. Os dispositivos tornam inaplicáveis em direito tributário a regra civilista, segundo a qual, quando o pagamento for em quotas periódicas, a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores (Código Civil, art. 322).

Por conseguinte, a comprovação do pagamento da última quota do IPVA não gera a presunção do pagamento das parcelas anteriores. O pagamento do IPTU relativo ao exercício de 2006 não presume a quitação da taxa de lixo do mesmo exercício ou dos créditos de IPTU referentes aos exercícios

anteriores.

A consequência prática da inaplicabilidade da tradicional presunção é o dever, por parte do contribuinte, de manutenção dos comprovantes de pagamento de todas as prestações ou quotas, relativos a todos os tributos, até que se verifique a prescrição dos créditos respectivos (CTN, art. 195, parágrafo único).

Na linha do completo afastamento das presunções, o Superior Tribunal de Justiça entende que "a expedição de certificado de registro e licenciamento de veículo, embora condicionada à quitação de tributos incidentes sobre a propriedade de veículo automotor, não é dotada de qualquer eficácia liberatória de obrigação fiscal". Segundo o Tribunal, se a quitação do tributo se faz mediante documento específico de arrecadação, não se presta para comprovar o pagamento um "certificado lavrado por terceiro estranho à relação tributária, mesmo que órgão público, vinculado ao Estado credor". No acórdão (STJ, 1.ª T., REsp 511.480/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.06.2003, *DJ* 04.08.2003, p. 244), expressamente se invocou como fundamento o art. 158 do CTN.

9.1.1.3 Local e prazo para pagamento

Os arts. 159 e 160 do CTN preveem regras meramente supletivas, porque **somente aplicáveis no caso de inexistência de norma expressa na legislação do tributo a que se referir**. Trata-se de casos em que a omissão legislativa não é sanada pelas técnicas integrativas previstas no art. 108 do Código, mas mediante a aplicação das regras supletivas contidas no próprio CTN.

Assim, não havendo regra específica na legislação tributária, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

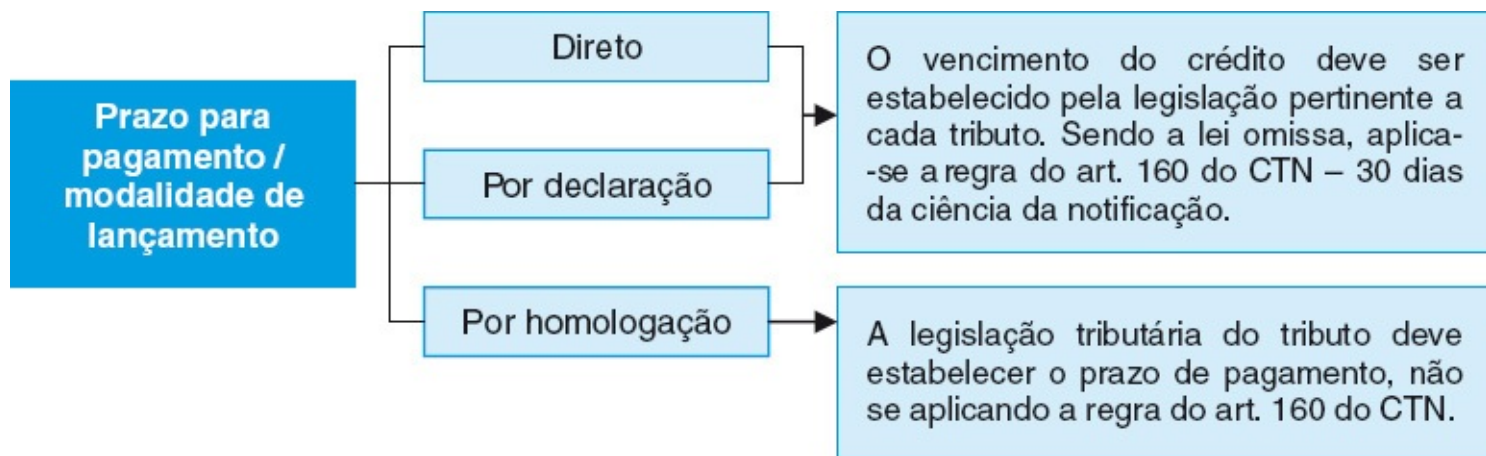
Assim, se a legislação tributária federal não previsse o local de pagamento do Imposto de Renda, deveria o sujeito passivo procurar uma repartição da Receita Federal no seu domicílio. Dessa forma, o contribuinte domiciliado em Maceió efetuaria o pagamento na repartição fiscal em cuja circunscrição estivesse inserido o seu domicílio, no caso, a Delegacia da Receita Federal na cidade.

A obrigação, portanto, não deixaria de ser **portável** (o devedor procura o credor até a data do vencimento), até porque não é razoável imaginar uma obrigação de natureza tributária legalmente definida como **quesível** (quando o credor deve procurar o devedor na data do vencimento).

A norma é, hoje, desprovida de importância prática, pois a generalidade das legislações tributárias prevê expressamente o recolhimento do tributo na rede bancária.

Quanto ao prazo para pagamento, a regra é também a definição pela legislação tributária do ente político competente para a criação do tributo. Na falta de norma expressa, o vencimento do crédito ocorre **trinta dias depois** da data em que se considera o sujeito passivo **notificado do lançamento**.

É importante ressaltar que **a regra não é aplicável ao lançamento por homologação**, pois, nesta modalidade de constituição de crédito, o pagamento deve ser feito antecipadamente, **não havendo que se falar em notificação de lançamento**. Por conseguinte, é imprescindível que a legislação de cada tributo sujeito a tal sistemática estipule expressamente o prazo para pagamento.

Assim, tem-se:

Absurdamente, o CTN submete à **legislação tributária** a possibilidade de concessão de desconto pela antecipação do pagamento (art. 160, parágrafo único). O problema é que, diante do princípio da indisponibilidade do patrimônio público, não parece possível que a concessão de quaisquer descontos tenha como veículo normativo algo que não a **lei**.

Na prática, as concessões de desconto em virtude de pagamento antecipado têm sempre sede legal, como corriqueiramente se verifica nas leis municipais que disciplinam o IPTU.

9.1.1.4 Efeitos da mora em Direito Tributário

Está em mora o sujeito passivo que não efetuar o pagamento no tempo, lugar e forma legalmente estabelecidos. O retardamento no adimplemento da obrigação de pagar tributo terá repercussões negativas para o devedor em mora, sendo-lhe imputáveis juros e multas.

Em direito tributário, os efeitos da mora são automáticos (mora *ex re*), não sendo necessário ao credor tomar qualquer providência para "constituir em mora" o devedor. A conclusão decorre da disposição expressa contida no art. 161 do CTN e abaixo transcrita:

> "Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

9.1.1.4.1 Juros de mora, multa de mora e correção monetária – diferenças

Correção monetária é a atualização de um valor em face do fenômeno inflacionário.

Juro é o preço pelo uso do dinheiro alheio.

Multa de mora é a sanção pelo atraso no adimplemento da obrigação.

O uso do dinheiro alheio não traz consigo necessariamente a ocorrência de atraso. O contribuinte que entregou a declaração de imposto de renda de pessoa física em abril e dividiu o imposto a pagar em seis prestações está usando dinheiro alheio (estatal) – devendo pagar juros –, mas não está em atraso – estando livre de multa de mora.

Tratando-se de atraso no pagamento do tributo, entretanto, os dois acréscimos são devidos, conforme previsto na lei do respectivo ente tributante.

A regra constante no § 1.º do art. 161 do CTN é meramente supletiva, de forma que somente se aplica a taxa de juros de 1% ao mês ali prevista caso não haja percentual especificamente previsto na lei tributária.

Atualmente, no âmbito federal, a correção monetária e os juros de mora estão reunidos em único índice, a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

A possibilidade da utilização da taxa se encontra pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que entende ser impossível a cumulação da SELIC com qualquer outro índice de correção (REsp 447.690).

Como será objeto de estudo adiante, também na restituição de valor pago a maior ou inteiramente indevido, a correção monetária e os juros de mora estarão reunidos na taxa SELIC. Trata-se de regra bastante justa, pois submete o pagamento e a restituição exatamente aos mesmos índices.

Registre-se que em virtude da autonomia que lhes é consagrada, os Estados e Municípios têm liberdade para estipular a taxa de juros que será utilizada para o pagamento em atraso dos tributos de sua competência e para a restituição de valores que lhe foram recolhidos indevidamente (como visto, os índices necessariamente serão iguais). Muitos entes editam leis adotando a SELIC. Há quem critique essa opção, pois a SELIC é definida pelo Comitê de Política Monetária, constituído no âmbito do Banco Central do Brasil, o que deixaria o ente que opta pela utilização do índice a reboque de uma entidade federal, de forma a restar configurada uma verdadeira renúncia à autonomia. Contudo, há de se recordar que o ente federado que fizer tal opção o fará livremente, no exercício de sua autonomia, podendo a qualquer momento editar nova lei e adotar outro índice. Seguindo essa linha de raciocínio, o STJ editou, quanto aos Estados, a Súmula 523, cujo teor é transcrito a seguir:

> **STJ – Súmula 523** – "A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices."

9.1.1.4.2 Termo inicial da fluência de juros e da multa de mora

Não obstante ser teoricamente possível a incidência dos juros e multa de mora já no **dia seguinte ao do vencimento** do débito, as legislações têm previsto que os juros de mora incidem somente a partir **do primeiro dia do mês seguinte a tal data**. No que concerne à multa de mora, contudo, a previsão tem sido a incidência a partir do **dia seguinte ao vencimento**.

9.1.1.4.3 Processo administrativo de consulta

Conforme se extrai do art. 161, § 2.º, do CTN, **enquanto pendente consulta formulada pelo sujeito passivo dentro do prazo para pagamento do crédito, não haverá fluência dos juros, nem aplicação de penalidade**.

A regra se refere à possibilidade de o sujeito passivo – diante de dúvida razoável, decorrente de omissão, obscuridade ou contradição na legislação tributária, que repercuta na impossibilidade de

certeza sobre o correto adimplemento da obrigação a que se refira – consultar a administração tributária sobre a solução a ser dada.

Enquanto a dúvida não for sanada, ao sujeito passivo não poderão ser impostos os efeitos da mora, pois não se trata de inadimplemento, mas de impossibilidade de cumprimento decorrente da imperfeição da legislação aplicável.

Apesar de as consequências práticas de pendência de solução da consulta serem semelhantes às dos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não se pode afirmar que efetivamente se trata de mais uma hipótese suspensiva, sob pena de contrariar o caráter exaustivo que o CTN almejou atribuir à lista constante do seu art. 151.

Assim, apesar de parecer contraditória a afirmativa, aconselha-se que, em provas de concurso público, seja adotado o entendimento de que a formulação de consulta não suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas impede a fluência de juros de mora e aplicação da multa de mora, enquanto pendente a solução.

As regras sobre o processo de consulta constam da legislação específica de cada ente federado. No âmbito federal, aplicam-se as disposições estatuídas pelo Decreto 70.235/1972 e pela Lei 9.430/1996.

9.1.1.5 Forma de pagamento

Sendo o tributo, por definição, uma **prestação pecuniária**, o normal é que seu pagamento somente possa ser efetuado **em dinheiro**, não obstante a cláusula “ou cujo valor nele se possa exprimir” constante do art. 3.º do CTN, analisado no início do curso.

Entretanto, o art. 162 do Código afirma que o pagamento pode ser efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal; e, nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Concretamente, não se deixa de lado a ideia de que o tributo é pago em moeda corrente, pois os demais “meios de pagamento” citados no dispositivo ou configuram meros mecanismos para a **transferência do dinheiro** para os cofres públicos (cheque e vale postal), ou simples meios de **comprovação** de que o pagamento – em dinheiro – foi realizado (estampilha, papel selado e por processo mecânico).

O Código Tributário Nacional autorizou em norma de eficácia plena – e, portanto, independentemente de regulamentação – que o pagamento seja feito em moeda corrente, cheque e vale postal. Entretanto, no que concerne ao pagamento em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico, inseriu-se a expressão “nos casos previstos em lei”, o que torna a possibilidade dependente de regulamentação.

Apesar de não prever a necessidade de regulamentação específica para pagamento com cheque, o Código, no art. 162, § 1.º, previu que a legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente. Assim, não poderia, por exemplo, a legislação tributária exigir que o cheque utilizado para pagamento de tributo fosse visado pelo banco, na hipótese de os bancos cobrarem taxa pela realização de tal procedimento, de forma a tornar mais oneroso o pagamento.

De qualquer forma, o § 2.º do mesmo dispositivo faz a extinção do pagamento feito por cheque depender do posterior resgate deste pelo sacado (compensação bancária). A regra tem o efeito de evitar que o não resgate do cheque pelo banco sacado altere a natureza do crédito tributário para cambiário, o que poderia ocorrer caso se considerasse que o crédito tributário fora extinto pelo pagamento, restando para a Fazenda, tão somente, o crédito representado pelo título cambiário (cheque).

Estampilha e papel selado são **espécies de selo** com os quais o sujeito passivo comprova o pagamento do tributo, feito em dinheiro, no momento da aquisição. Tais meios foram muito utilizados no passado, principalmente para comprovação de pagamento dos impostos sobre consumo, em que os contribuintes adquiriam os selos e os afixavam nos livros fiscais.

O exemplo mais recente foi o caso do selo-pedágio, que era adquirido pelo proprietário do veículo e afixado no respectivo para-brisa, de forma a comprovar o pagamento do pedágio (neste caso, considerado taxa pelo STF – RE 181.475-6).

Segundo o § 3.º do dispositivo ora analisado, o crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvada a necessidade de homologação, caso se trate de tributo lançado em tal modalidade. A estampilha se tem por inutilizada quando afixada em local determinado, visto ser teoricamente impossível a sua reutilização. A título de exemplo, não era possível – ao menos na teoria – a retirada do selo-pedágio intacto do para-brisa do veículo após a fixação.

Também consta do CTN regra segundo a qual a perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito à restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas (*sic*) em que o erro seja imputável à autoridade administrativa (art. 162, § 4.º).

Por fim, o pagamento "por processo mecânico" nada mais é do que a aposição sobre documento fiscal de chancela oficial comprobatória de pagamento efetuado em moeda corrente, sendo equiparado ao pagamento por estampilha e por papel selado, em virtude de expressa determinação legal (CTN, art. 162, § 5.º).

9.1.1.6 Imputação em pagamento

A imputação em pagamento tem lugar quando se verifica que o **mesmo sujeito passivo** possui perante o **mesmo sujeito ativo** mais de um débito e oferece para pagamento montante insuficiente para quitação de tudo o que deve.

O Código Tributário Nacional optou por atribuir à autoridade administrativa a prerrogativa de, seguindo rígida disciplina legal, estabelecer quais os débitos que serão quitados pelo montante oferecido pelo sujeito passivo, dada a impossibilidade de plena quitação.

Hoje em dia, como o pagamento dos tributos é feito na rede bancária, sem supervisão da autoridade administrativa e por meio de documentos em que se indica com precisão o crédito tributário que o sujeito passivo está pagando, é improvável a utilização das regras sobre imputação em pagamento pela autoridade administrativa.

Excepcionalmente, seria possível a utilização do instituto se, em algum dos casos de cobrança

coletiva de créditos (falência, por exemplo), ao chegar o momento de pagar os créditos tributários de determinado ente, o montante de recursos disponíveis não for suficiente para a quitação de todos os créditos, restando à autoridade administrativa a incumbência de proceder à imputação, seguindo os parâmetros a seguir estudados.

Dispõe o art. 163 do CTN:

> "Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:
>
> I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
>
> II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;
>
> III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;
>
> IV – na ordem decrescente dos montantes".

O primeiro critério a ser seguido para a definição da ordem de imputação é o que dá preferência aos créditos em que o sujeito passivo é devedor na condição de **contribuinte** – o CTN fala em débitos por **obrigação própria** –, em detrimento daqueles em que o mesmo comparece na condição de **responsável** (decorrentes de **responsabilidade tributária**).

Não resolvida a imputação com base no primeiro critério (por exemplo, se o sujeito passivo possuía dois débitos, ambos na condição de contribuinte), passa-se para o segundo critério, qual seja na **ordem inversa do grau de retributividade** (do mais retributivo para o menos retributivo).

O mais retributivo dos tributos é a contribuição de melhoria, pois o sujeito passivo obteve uma valorização de seu patrimônio individual, devendo pagar o tributo correspondente, de forma a evitar o enriquecimento sem causa. A **contribuição de melhoria** é, portanto, a primeira espécie tributária na ordem de imputação em pagamento.

Logo após as contribuições de melhoria, a imputação em pagamento deve ser feita em benefício das **taxas**. As taxas são também tributos retributivos, pois seus sujeitos passivos foram beneficiados pela prestação de um serviço público específico e divisível a eles diretamente referidos ou foram objeto do exercício do poder de polícia do Estado. Apesar de não parecer vantagem ser "objeto do exercício do poder de polícia", a situação é absolutamente necessária para o exercício de diversas atividades. De uma forma ou de outra, percebe-se um alto grau de retributividade nas taxas, mas não como o das contribuições de melhoria, cuja cobrança depende da comprovação do aumento do patrimônio individual dos contribuintes. Daí o posicionamento das taxas como segundas colocadas na regra de imputação ora estudada.

Após a imputação em benefício dos tributos constitucionalmente definidos como vinculados, chega-se o momento de quitar os créditos relativos aos **impostos**, tributos que, conforme definição do art. 16 do

CTN, têm por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, não possuindo, portanto, qualquer grau de retributividade.

Não resolvida a imputação pelas duas primeiras regras (imagine-se o sujeito passivo que deve dois créditos tributários relativos a impostos, estando, em ambos os casos, na condição de contribuinte), a imputação deve ser resolvida segundo a **ordem crescente do prazo de prescrição**.

O motivo da regra é óbvio. Privilegiam-se os créditos com prazo de prescrição mais curto, porque, quanto a estes, o risco de extinção por decurso de prazo é maior.

Por fim, praticamente como critério de desempate, não resolvida a questão com base nas regras anteriores (suponha-se o sujeito passivo que deve dois créditos tributários relativos a impostos, em idêntica situação relativa aos prazos de prescrição, estando, em ambos os casos, na condição de contribuinte), decide-se a imputação em benefício dos créditos de valor mais elevado **(ordem decrescente dos montantes)**.

9.1.1.7 Pagamento indevido e repetição de indébito

É cediço em direito que quem pagou o que não era devido possui direito à restituição. O fundamento da regra é princípio da **vedação ao enriquecimento sem causa**, pois não é justo que alguém obtenha um aumento patrimonial sem que tenha concorrido para tanto, sendo apenas beneficiário de erro de outrem.

Na esteira deste raciocínio, o art. 165 do CTN afirma:

> "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4.º do art. 162, nos seguintes casos:
>
> I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
>
> II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
>
> III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória".

Se um pagamento foi considerado indevido ou maior que o devido, o montante pago indevidamente não corresponde a tributo, mas a algo pago a título de tributo. A pessoa que pagou não é necessariamente sujeito passivo de tributo, possuindo direito à restituição independentemente de prévio protesto. A rigor, a obrigação de restituir não é tributária, mas sim civil, possuindo fundamento, como já explicado, na vedação ao enriquecimento sem causa.

A expressão "independentemente de prévio protesto" tem o objetivo de fazer com que a restituição não dependa do estado de espírito do sujeito passivo quando efetuou o pagamento indevido ou maior que o devido. Afasta-se a possibilidade de aplicação do art. 877 do Código Civil, segundo o qual, "àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro".

A regra é, portanto, bastante simples: verificado o recolhimento a maior, há o direito à restituição do

montante que não era devido. Não há importância no fato de o sujeito passivo ter espontaneamente pago determinado valor a título de tributo por erroneamente entendê-lo devido; também é irrelevante se foi o Fisco ou o próprio sujeito passivo quem calculou o *quantum* que veio a ser pago.

A possibilidade de restituição não depende de prévia ressalva de que o pagamento foi realizado "sob protesto", pois a obrigação tributária tem por única fonte a lei (é *ex lege*), de forma a tornar irrelevante a vontade dos sujeitos passivo e ativo para o nascimento do dever legal.

Nas hipóteses em que o dispositivo transcrito fala de direito à restituição, sempre há a presença de um pagamento indevido ou maior que o devido, mesmo que o reconhecimento do fato se dê *a posteriori*, por meio de uma decisão judicial ou administrativa relacionada à situação que resultou no pagamento em discussão.

9.1.1.7.1 Restituição de tributo indireto

Conforme analisado no item 1.5.6 do Capítulo 1, quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico financeiro, os tributos podem ser diretos e indiretos.

São **indiretos** os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem a translação do seu encargo econômico para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. Por sua vez, são **diretos** os tributos que não permitem, oficialmente, tal translação.

Naquele ponto do curso, foi discutida a tese adotada pelos economistas, segundo a qual praticamente todo tributo tem a possibilidade de ter seu encargo econômico repassado para o consumidor de bens e serviços, de forma que a classificação dos tributos como diretos ou indiretos seria irrelevante.

Demonstrou-se, contudo, a existência de relevância jurídica na classificação quando se comparam as regras relativas à restituição de tributo direto com aquelas referentes aos tributos indiretos.

Citou-se pacífica jurisprudência do STJ, em que se afirma a inaplicabilidade de critérios econômicos para definição do alcance das regras sobre restituição. Pela profunda importância para a compreensão do ponto ora estudado, transcreve-se o excerto mais relevante da decisão proferida pela Corte ao julgar o REsp 118.488:

> "(…) 2 – Nem todos os tributos, por sua própria natureza, comportam transferência do respectivo encargo financeiro. 3 – A identificação dos tributos que não comportam transferência do respectivo encargo financeiro dar-se-á com base em critérios normativos hauridos do ordenamento posto e não em razões de ciência econômica" (STJ, 1.ª T., REsp 118.488/RS, Rel. Min. José Delgado, j. 04.09.1997, *DJ* 06.10.1997, p. 49.888).

Nos tributos diretos, a regra relativa às restituições já foi estudada e é por demais simples. Quem pagou um valor indevido ou maior que o devido tem direito à restituição.

Nos tributos considerados indiretos, a questão deve ser analisada por outra ótica. Se o contribuinte de direito repassou oficialmente o encargo econômico do tributo para um terceiro e, mais à frente, percebeu-se que tal ônus não correspondia ao previsto na lei, havendo direito à restituição, seria justo restituir o excesso ao primeiro?

Em termos práticos, suponha-se que um comerciante (contribuinte de direito) recolheu aos cofres públicos – a título de ICMS – R$ 1.000,00 incluídos no preço de uma venda feita a consumidor (contribuinte de fato). Admita-se que, mais tarde, seja descoberto que o valor correto do ICMS devido na operação seria de R$ 600,00. Teria o comerciante o direito à restituição do excesso pago?

Perceba-se que, se a pergunta for respondida positivamente, haverá enriquecimento sem causa (do comerciante), pois o mesmo receberá a título de restituição um valor que apenas repassou aos cofres públicos, mas que, na realidade, saiu do bolso do consumidor final.

Durante algum tempo, pautado no argumento de que a restituição geraria enriquecimento sem causa do contribuinte (de direito), o STF entendeu ser impossível a restituição, tendo inclusive editado, em 1963, a **Súmula 71**, cuja redação afirmava de maneira clara que "embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto".

A doutrina teceu severas críticas ao entendimento, argumentando, basicamente, que, sob a desculpa de tentar evitar o enriquecimento sem causa (do contribuinte de direito), o STF acabou por oficializá-lo, porque a negativa de restituição de valor recebido a maior configura enriquecimento sem causa do beneficiário do pagamento (no caso o Estado). Posicionando-se de maneira no mínimo curiosa, o Tribunal afirmava que, se o enriquecimento sem causa fosse inevitável, mal menor seria sua ocorrência em benefício do Estado, pois o privilégio seria repartido por toda a sociedade.

Mais à frente, o Código Tributário Nacional (1966) deu solução mais razoável, consoante se percebe do art. 166, abaixo transcrito:

> "Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la".

Ao se referir aos tributos que comportem, **por sua natureza**, a repercussão econômica, o CTN adota a definição de tributo indireto esposada nesta obra. Assim, não basta que seja possível a repercussão econômica, pois, conforme afirmado, tal possibilidade existe praticamente em todo tributo. É necessário que as normas que disciplinam o tributo prevejam a **possibilidade oficial de transferência do encargo**. Trata-se da **repercussão jurídica** e não apenas da **repercussão econômica**.

O mais relevante é que o dispositivo tomou um caminho diferente daquele anteriormente sumulado pelo STF, permitindo a restituição do tributo indireto nas seguintes – e exaustivas – hipóteses:

a) quando o contribuinte de direito comprovar que não transferiu o encargo financeiro do tributo; e
b) quando o contribuinte de direito estiver expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal evoluiu no seu antigo entendimento e editou a Súmula 546, abaixo transcrita:

> **STF – Súmula 546** – "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por

> decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo".

De uma forma mais clara, não havendo repercussão, o contribuinte de direito (*de jure*) é na realidade também contribuinte de fato, pois sofre o encargo econômico do tributo, não havendo que se falar em enriquecimento sem causa.

O entendimento é aplicado na prática, não obstante as respeitáveis dissonâncias doutrinárias. Pela relevância pedagógica de demonstrar a) a utilização jurisprudencial da classificação dos tributos como diretos e indiretos; b) a inclusão do ICMS no último grupo; e c) a aplicabilidade do art. 166 do CTN e da Súmula 546 do STF, transcreve-se a seguinte ementa, da lavra do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 440.300-SP):

> "Tributário. Compensação. Repetição de indébito. ICMS. Tributo indireto. Transferência de encargo financeiro ao consumidor final. Art. 166 do CTN. Ilegitimidade ativa.
>
> 1. ICMS é de natureza indireta, porquanto o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mesma, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o tributo já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assumindo, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.
>
> 2. Ilegitimidade ativa da empresa em ver restituída a majoração de tributo que não a onerou, por não haver comprovação de que a contribuinte assumiu o encargo sem repasse no preço da mercadoria, como exigido no art. 166 do Código Tributário Nacional. Prova da repercussão. Precedentes.
>
> 3. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.
>
> 4. Agravo Regimental desprovido" (STJ, 1.ª T., AgRg REsp 440.300/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 21.11.2002, *DJ* 09.12.2002, p. 302).

Há entendimento doutrinário segundo o qual o art. 166 do CTN, ao facultar a restituição do tributo "a quem prove haver assumido o referido encargo", possibilitaria que o **contribuinte de fato**, de posse do documento que comprove ser ele o real atingido pelo ônus do tributo (nota fiscal), estaria legitimado a pleitear a restituição. Essa é a interpretação que mais se coaduna com os ideais de justiça, propiciando àquele que efetivamente foi lesado a possibilidade de reparação direta do seu prejuízo. O Superior Tribunal de Justiça, apesar de já haver decidido dessa forma, tem adotado como regra o entendimento de que o **contribuinte de fato**, por formalmente **não fazer parte da relação jurídico-tributária**, não estaria autorizado a pleitear judicialmente a restituição de tributo pago pelo **contribuinte de direito, este sim, legitimado a fazê-lo**, desde que cumpridas as exigências do art. 166 do CTN (REsp 983.814-MG).

Assim, o consumidor indevidamente atingido por uma errônea cobrança do ICMS, munido de documento em que comprove ter suportado o ônus do tributo, fica impossibilitado de obter diretamente a repetição do indébito tributário, passando a depender de uma iniciativa do comerciante (contribuinte de

direito), que pode não demonstrar interesse em litigar em busca de um valor para ser repassado a terceiro.

Em alguns julgados mais recentes, contudo, o Superior Tribunal de Justiça tem atentado ao absurdo da situação. São casos relativos a **concessionárias de serviços públicos** que, sendo consideradas contribuintes do ICMS (muitas vezes indevidamente), repassam tal encargo tributário aos tomadores do serviço, de forma que estes, meros contribuintes de fato, não teriam – caso seguida à risca a tese encampada pela jurisprudência prevalente anteriormente exposta – possibilidade de buscar na justiça eventual repetição de indébito. Contudo, o STJ decidiu que "diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito" (REsp Nº 1.299.303/SC).

A peculiaridade que levou o Tribunal a excetuar sua tradicional jurisprudência foi o fato de que a concessionária trabalha em conjunto com o Estado-concedente numa posição de submissão a este, podendo até ver o próprio contrato de concessão rescindido, caso não se enquadre nas diretrizes fixadas. A situação, no entender do Tribunal, leva a concessionária a tentar evitar litígios desgastantes com o Poder Concedente (como poderia ocorrer, por exemplo, com eventual ajuizamento de ação de repetição de indébito). Além disso, no tocante especificamente à cobrança de tributos, o Tribunal entendeu que concessionária e concedente atuam lado a lado, sem qualquer possibilidade de conflito.

O principal precedente neste sentido é relativo à possibilidade de o consumidor de energia elétrica buscar do Estado a repetição de indébito relativo ao ICMS indevidamente cobrado sobre demanda contratada e não utilizada (REsp 1.299.303/SC). Contudo, o fato de o STJ já haver aplicado a mesma tese para casos semelhantes (como no REsp 1.349.196/RJ – discussão sobre a não incidência sobre o serviço público de fornecimento de água tratada), torna correta a conclusão de que para o Tribunal **o contribuinte de fato tem legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito relativa ao ICMS cobrado sobre serviços públicos concedidos**.

Registre-se, por fim, que o STJ não aceita como legítima a ficção legal que trate como indiretos tributos que são nitidamente diretos. Foi encampando essa tese que o Tribunal se manifestou sobre a contribuição previdenciária a cargo da empresa incidente sobre os pagamentos a administradores, autônomos e empregados avulsos. Nas palavras da Corte, "os valores recolhidos a esse título são restituíveis ou compensáveis, independentemente do cumprimento da exigência contida na Lei 9.032/1995 e no art. 166 do CTN, por isso que não se trata de tributo indireto, inocorrendo o fenômeno da repercussão ou repasse" (REsp 255.803/ES).

9.1.1.7.2 Restituição de juros e multas

Os juros de mora e as multas de mora são definidos em lei e calculados sobre o montante do tributo devido. Por conseguinte, havendo pagamento a maior de tributo, os juros e multas de mora porventura devidos serão superestimados e também recolhidos a maior, na mesma proporção. O mesmo raciocínio não vale para as multas referentes a infrações de caráter formal que porventura não sejam prejudicadas

pela causa da restituição. Com relação a estas, não há direito à restituição de qualquer parcela.

A título de exemplo, admita-se que determinado contribuinte recolheu, a título de tributo, o valor de dois mil reais. Como o pagamento foi feito em atraso, ele pagou 50% a título de juros e 20% a título de multa moratória. Suponha-se que a legislação preveja uma multa de quinhentos reais pelo atraso na entrega da declaração referente àquele tributo e que o sujeito passivo objeto do exemplo tenha incidido em atraso e recolhido a multa. Na situação proposta, teriam sido recolhidos os seguintes valores:

R$ 2.000,00 – Tributo.
R$ 1.000,00 – Juros de mora.
R$ 400,00 – Multa de mora.
R$ 500,00 – Multa por atraso na entrega de declaração.

Imagine-se que, posteriormente, seja verificado que o montante do tributo devido era de apenas mil reais. Se o débito relativo a tributo era apenas metade do valor pago e a multa e juros de mora foram calculados sobre tal valor, deve haver restituição de metade do valor do tributo, metade do valor da multa, metade do valor dos juros. Do montante recolhido a título de multa por atraso na entrega de declaração, nada será restituído, uma vez que o respectivo fato gerador não é prejudicado pela causa da restituição, nem foi calculado com base no valor do tributo devido.

Assim, o contribuinte terá direito à restituição das seguintes verbas:

R$ 1.000,00 – Restituição de tributo.
R$ 500,00 – Restituição de juros de mora.
R$ 200,00 – Restituição de multa de mora.

A rigor, não seria correto falar em restituição de tributo, mas sim de restituição de valor pago **a título de tributo**, pois se trata de montante que o particular achou que seria tributo, mas não o era.

A regra ora estudada decorre do art. 167 do CTN, cuja redação é a seguinte:

> “Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição”.

9.1.1.7.3 Termo inicial da fluência de juros e correção monetária na restituição

Além da restituição do valor indevidamente recolhido, o sujeito passivo poderá ter direito a juros e correção relativos a tal valor.

Quanto a este aspecto, não se deve confundir a restituição de valor recolhido a título de juros (restituição de juros), analisada no subitem anterior, com o direito a receber juros sobre o valor da restituição (juros sobre restituição), ora analisado. Aqui se está a tratar do montante que o Estado deve pagar ao contribuinte por ter demorado a devolver o valor do tributo, após decisão definitiva determinando a restituição.

Seria injusto sempre determinar ao Estado o pagamento de juros que tivesse por termo inicial o dia do pagamento indevido, visto que, em algumas hipóteses, o recolhimento a maior decorre de erro do próprio devedor, como pode ocorrer, por exemplo, na sistemática do lançamento por homologação, em que o próprio sujeito passivo calcula o tributo devido.

Na esteira desse raciocínio, mas sem atentar para o fato de que há casos em que o recolhimento indevido decorre de erro atribuível ao próprio Estado, o parágrafo único do art. 167 do CTN previu a seguinte regra (grifou-se):

> "Art. 167. (…)
>
> Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, **a partir do trânsito em julgado** da decisão definitiva que a determinar".

Juros não capitalizáveis são os **juros simples**, **não havendo** o que popularmente tem sido chamado de incidência de "juros sobre juros" (anatocismo), o que se verifica na sistemática dos juros compostos, somados ao capital (capitalização) a cada incidência (normalmente mensal).

O dispositivo é injusto nos casos em que o recolhimento indevido decorreu de exigência feita pelo próprio Fisco, seja por conta da inconstitucionalidade de uma lei, seja em virtude de equivocadas interpretações oficiais. Nestes casos, a fluência dos juros de mora deveria tomar por termo inicial a data do pagamento indevido. O raciocínio seria inclusive mais isonômico, uma vez que o sujeito passivo sucumbente em disputa judicial contra o Estado é condenado ao pagamento de juros de mora a partir do vencimento do tributo. Entretanto, a aplicabilidade da regra estatuída pelo CTN é pacificamente reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme entendimento sumulado nos seguintes termos:

> **STJ – Súmula 188** – "Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença".

Sumulada a matéria no STJ, algumas dúvidas voltaram a atormentar os estudiosos como decorrência de uma série de decisões do Supremo Tribunal Federal que culminaram com a edição da Súmula Vinculante 17, abaixo transcrita:

> **STF – Súmula Vinculante 17** – "Durante o período previsto no parágrafo 1.º do artigo 100 da Constituição, não incidem juros de mora sobre os precatórios que nele sejam pagos".

O § 1.º do art. 100 da Constituição Federal, citado no texto da Súmula, corresponde ao que hoje diz o § 5.º do art. 100 do mesmo artigo da Magna Carta (com a redação dada pela Emenda Constitucional 62/2009). Segundo a regra, o pagamento dos débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado constantes de precatórios judiciários apresentados até 1.º de julho será feito até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente. Na prática, **a entidade devedora possui um prazo de ao menos 18 meses (de julho a dezembro do exercício seguinte) para que a entidade de direito público pague os débitos constantes de precatórios**.

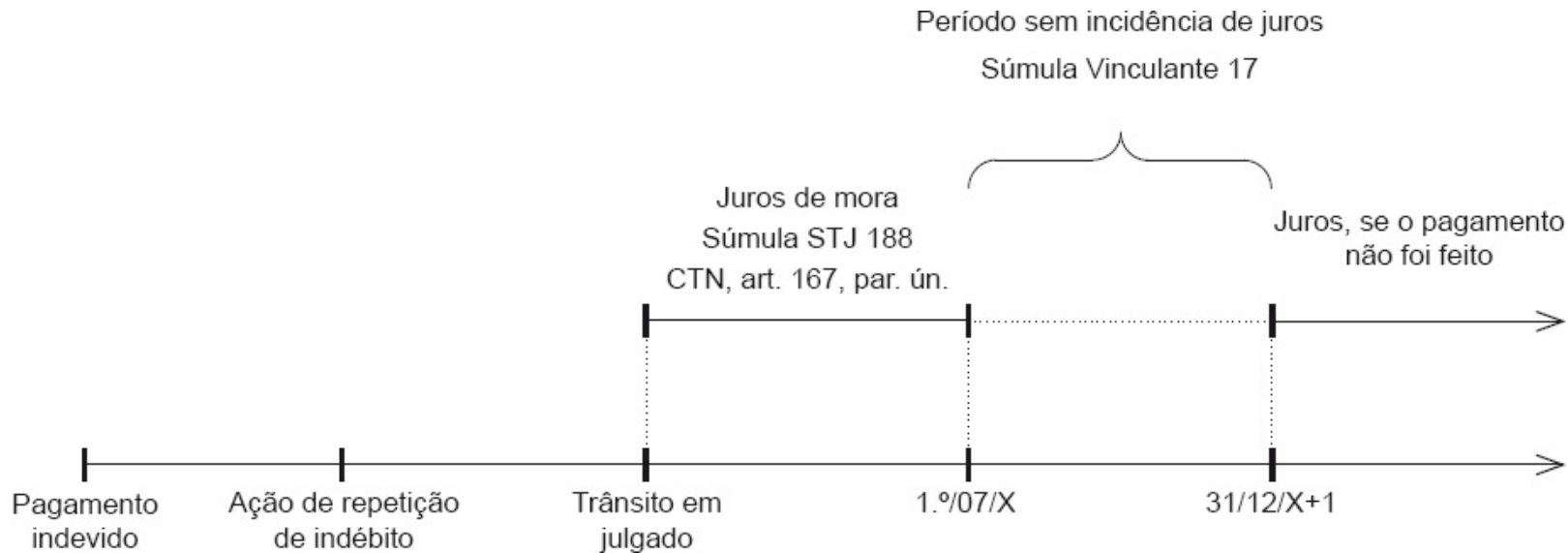
Analisando o dispositivo, o Supremo entendeu que, **se a entidade devedora realiza o pagamento no prazo constitucional, não há que se falar em mora, não sendo possível a cobrança dos juros de mora**, mas tão somente da atualização monetária, conforme previsto no próprio texto constitucional.

Firmado o sentido da **Súmula Vinculante 17**, parece surgir um conflito do verbete com a analisada **Súmula 188 do STJ**, quanto ao termo inicial para a fluência dos juros na repetição de indébito tributário (término do prazo para pagamento do precatório – segundo a Súmula Vinculante 17 – e data do trânsito em julgado da decisão condenatória – segundo a Súmula 188 do STJ). Para compreender que o conflito é aparente e que os enunciados tratam de situações diferentes, faz-se necessária uma resumida análise da sistemática dos precatórios, conforme se passa a fazer.

Com o trânsito em julgado de decisão determinando a devolução de valor indevidamente recolhido a título de tributo, é reconhecido de forma teoricamente imutável o direito ao recebimento de determinada quantia pelo vencedor da batalha judicial. A devolução normalmente não é feita de imediato, uma vez que é necessário que exista dotação orçamentária para tanto, devendo-se sempre lembrar que o patrimônio público é inalienável e, consequentemente, impenhorável. É neste ponto que aparece a figura dos precatórios.

Após o trânsito em julgado da decisão, inicia-se a fase de execução. Ao fim desta etapa, o juiz, a requerimento do credor, expede o ofício requisitando ao presidente do tribunal competente a inscrição do precatório neste órgão, obedecendo-se a ordem cronológica da apresentação das diversas ordens (precatórios). Os precatórios apresentados até o dia 1.º de julho têm os respectivos acréscimos legais (juros e correção monetária) computados até tal data e compõem uma lista encaminhada ao Executivo para que este inclua na proposta orçamentária do exercício subsequente a dotação necessária ao pagamento, o que deve ser feito até o final de tal exercício.

Perceba-se que, desde o trânsito em julgado da decisão, já fluem os juros de mora, tendo em vista o parágrafo único do art. 167 do CTN e a Súmula 188 do STJ. Só que, inscrito o precatório até 1.º de julho e encaminhada a lista para o Poder Executivo para efeito de inclusão da dotação no orçamento, entra em cena a Súmula Vinculante 17, cessando a fluência dos juros. Explique-se melhor. Como foi dito acima, o Supremo Tribunal Federal entende que, se o próprio texto constitucional prevê que o pagamento do precatório deve ser realizado até o final do exercício subsequente, não se pode impor ao devedor o pagamento de juros enquanto tal prazo não for ultrapassado. Assim, pago o precatório até o último dia do exercício seguinte ao da inclusão no orçamento, não são acrescidos novos juros; vencido tal prazo, voltam a ser computados os juros de mora.

Em suma, deve-se entender que entre o dia 1.º de julho de determinado exercício e o último dia do exercício subsequente não devem ser computados juros de mora no pagamento dos respectivos precatórios, tendo em vista a Constituição ter concedido este prazo para o pagamento do débito. O raciocínio pode ser visualizado da seguinte forma:

A questão é controversa, mas, demonstrando que o STF adota um entendimento consoante a tese aqui esposada, o Ministro Marco Aurélio, em **voto vencido** num dos julgados que deram origem à edição da Súmula Vinculante 17 (STF, Tribunal Pleno, RE 298.616-0, Rel Min. Gilmar Mendes, j. 31.10.2002, *DJ* 03.10.2003, p. 10) asseverou: "O precatório não é uma forma de mitigar o título já formalizado, a sentença. Para mim, surge um paradoxo, **ao assentar-se, como agora, que cabem juros da mora até 1.º de julho, mas não no período de 1.º de julho até 31 de dezembro do ano seguinte**, e, após 31 de dezembro – já que esse prazo não é respeitado, e ninguém ousa dizer o contrário –, ter-se-á a volta ao inadimplemento e à incidência dos juros da mora" (grifos não constam do original).

O excerto, apesar de consubstanciar uma crítica ao posicionamento vencedor, demonstrando suas consequências negativas, demonstra com clareza que o entendimento prevalente no âmbito do STF está em consonância com o adotado nesta obra.

No que concerne à **correção monetária**, o raciocínio é diferente, pois os efeitos da desvalorização da moeda são perenes, devendo ser compensados desde o momento do **pagamento indevido**. O entendimento é pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme se extrai da Súmula 162, abaixo transcrita:

> **STJ – Súmula 162** – "Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido".

A duplicidade dos termos iniciais para juros e correção monetária gerou um problema de ordem prática. Atualmente, os acréscimos legais aplicáveis à restituição de valores pagos indevidamente à Fazenda Pública Federal estão reunidos sobre única taxa, a SELIC, a mesma utilizada quando o sujeito passivo paga um valor em atraso.

Ocorre que, conforme já estudado, a SELIC engloba em único percentual os juros e a correção monetária, o que tornaria impossível sua utilização no lapso de tempo que medeia o pagamento indevido pelo sujeito passivo e o trânsito em julgado da decisão que condena a Fazenda Pública Federal a proceder à restituição, visto que, durante este período, não há incidência de juros.

Inicialmente, o STJ decidiu não ser possível a incidência da SELIC a partir do pagamento indevido,

sob pena de agressão ao Código Tributário Nacional. Pela relevância, transcreve-se fragmento da ementa do julgamento (grifou-se):

> "O aplicar da Taxa SELIC, *in casu*, afasta-se dos ditames do Código Tributário Nacional, à medida que impõe à Fazenda o ônus de pagar os juros, os quais sequer são compensatórios, mas remuneratórios, antes do trânsito em julgado da sentença, e em maior percentual do que aquele previsto no art. 161, § 1.º, do CTN.
>
> (…)
>
> Recurso conhecido e provido, observado o limite da *causa petendi*, para **impor a incidência da Taxa SELIC, apenas a partir do trânsito em julgado da sentença,** na restituição dos valores recolhidos a título de contribuição sobre a remuneração de autônomos, avulsos e administradores, **substituindo-a pela correção monetária plena, entre o lapso temporal iniciado com o pagamento indevido e o respectivo trânsito em julgado** " (STJ, 2.ª T., REsp 308.797/SC, Rel. Min. Paulo Medina, j. 21.11.2002, *DJ* 12.05.2003, p. 248).

Contudo, diante de algumas controvérsias ainda remanescentes, continuava-se no aguardo de uma clara manifestação da 1.ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (que, relembre-se, reúne os Ministros das duas Turmas de direito público da Corte), a ser proferida quando do julgamento do EREsp 321.897/SP, bastante aguardado pela comunidade jurídica.

Finalmente, no dia 13 de setembro de 2006, a Seção proferiu sua decisão nos seguintes termos:

> "Nas ações de repetição/compensação de indébito, os juros moratórios são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, nos termos do parágrafo único do art. 167 do CTN, mesmo nos casos de tributos declarados inconstitucionais. Inteligência da Súmula 188/STJ" (STJ, 1.ª Seção, EREsp 321.897/SP – j. 13.09.2006, *DJ* 12.03.2007).
>
> Perceba-se que simplesmente foi reafirmada a jurisprudência anterior, ratificando a vigência do parágrafo único do art. 167 do Código Tributário Nacional, cuja inteligência é cristalizada na citada Súmula 188 do próprio STJ.

O problema é que, mesmo nos julgamentos proferidos a partir de tal decisão da Primeira Seção, o STJ continuou afirmando que "os índices de **correção monetária** aplicáveis na restituição de indébito tributário são: a) desde o **recolhimento indevido**, o IPC, de jan./1989 a jan./1991; o INPC, de fev./1991 a dez./1991; a Ufir, de jan./1992 a dez./1995; e b) **a taxa SELIC, exclusivamente, a partir de jan/1996** " (2.ª Turma – j. 19.10.2006).

Ora, se a taxa SELIC fosse tão somente um índice de **correção monetária**, estariam as diversas decisões subsequentes em perfeita consonância com o precedente da Primeira Seção.

Na prática, ao denominar, contraditoriamente, a SELIC de **"índice de correção monetária"**, o STJ acabou por permitir a sua utilização **desde a realização do pagamento tido por indevido**, não levando em consideração o fato de o índice também incluir na sua composição o valor dos **juros** que, de acordo com o art. 167, parágrafo único, do CTN e com a Súmula 188 do próprio STJ, somente deveriam incidir

a partir do trânsito em julgado da decisão.

Em provas de concurso público, aconselha-se que o candidato adote o raciocínio que consta dos acórdãos atuais do STJ, sintetizado no excerto abaixo:

> "8. Nos casos de repetição de indébito tributário, a orientação prevalente no âmbito da 1.ª Seção quanto aos juros pode ser sintetizada da seguinte forma: (a) antes do advento da Lei 9.250/1995, incidia a correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição ou compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros de mora a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), nos termos do art. 167, parágrafo único, do CTN; (b) após a edição da Lei 9.250/1995, aplica-se a taxa SELIC desde o recolhimento indevido, ou, se for o caso, a partir de 1º.01.1996, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque a SELIC inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa de juros real".

Registre-se que, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, existe norma interna prevendo a incidência da SELIC exatamente nos termos preconizados pelo STJ (art. 83, § 1.º da IN 1300/2012).

Por fim, em questões que versem genericamente sobre o termo inicial de fluência dos juros e da correção monetária (sem citar a SELIC), deve ser adotado o posicionamento tradicional (separando-os, como nas Súmulas 162 e 188 do STJ).

9.1.1.7.4 Prazo para pleitear restituição no âmbito administrativo

Da mesma maneira que a Administração Tributária possui prazo (decadencial) para proceder ao lançamento do tributo que considera devido, o sujeito passivo possui um prazo para pleitear administrativamente a restituição (repetição de indébito) do valor que entende ter recolhido indevidamente. A matéria é disciplinada no art. 168 do CTN, cuja redação é a seguinte:

> "Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
>
> I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;
>
> II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória".

Existe controvérsia sobre a natureza do prazo objeto de análise (decadencial ou prescricional). Alguns defendem que, como o **direito de *obter* a restituição** depende de uma outra pessoa (o sujeito ativo), não sendo, portanto, potestativo, o prazo seria **prescricional**. Outros defendem que, como o **direito de *pleitear* restituição** não depende de qualquer providência de terceiro, sendo, portanto, potestativo, o prazo seria **decadencial**.

Apesar de se reconhecer que a tese segundo a qual o prazo seria prescricional seria a mais lógica, de acordo com a teoria dos prazos extintivos, a maneira como o legislador redigiu os arts. 168 e 169 parece

apontar na direção de que o primeiro traz um prazo **decadencial** (para pleitear restituição) e o segundo um prazo **prescricional** (para buscar no judiciário a anulação de decisão que indefira a restituição). Quis-se estabelecer uma disciplina dual semelhante à dos prazos extintivos aplicáveis à cobrança do tributo (prazo decadencial para lançar e prescricional para buscar no judiciário o adimplemento coativo do crédito).

Em resumo, apesar de não haver motivo técnico para a dualidade, o legislador optou por atribuir natureza **decadencial** aos direitos potestativos de lançar e de pleitear restituição. Violado o direito que tem o Fisco de receber o valor lançado ou o direito que tem o sujeito passivo de recuperar o valor pago indevidamente, abre-se o prazo **prescricional** para que as questões sejam submetidas ao Poder Judiciário.

Nesse sentido, parece correta a lição de Luciano Amaro que, analisando os arts. 168 e 169 do Código, afirma: "Mais uma vez aqui o legislador ficou impressionado com os aspectos periféricos da decadência e da prescrição e, aparentemente, deu ao prazo de cinco anos a natureza decadencial, e ao de dois anos o caráter prescricional. Não vemos razão para isso. Não há motivo lógico ou jurídico para a diversidade de tratamento (…)".

9.1.1.7.5 Prazo na extinção não contenciosa do crédito

Os casos previstos nos incisos I e II do art. 165 referem-se a todas as hipóteses em que o sujeito passivo tenha recolhido um valor indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável, sem a instauração de um litígio. A conclusão decorre do fato de o inciso III referir-se a situações em que uma anterior decisão condenatória – judicial ou administrativa – é reformada, anulada, revogada ou rescindida.

Os citados incisos I e II do art. 165 são redundantes e prolixos. Na realidade, não importa a causa do recolhimento, se este foi indevido, impõe-se a restituição. Não seria necessário falar em valor indevido ou maior que o devido, pois sempre a restituição incidirá sobre o valor indevido, não importando que este tenha sido recolhido junto a uma parcela considerada devida.

Deixando de lado as intermináveis imprecisões terminológicas do CTN, há de se atentar para o termo inicial legalmente estabelecido para a contagem do prazo de cinco anos disponibilizado para que o contribuinte pleiteie a restituição: **a data da extinção do crédito tributário**.

Conforme analisado, nos lançamentos **de ofício** e **por declaração**, quem calcula o valor do tributo a ser recolhido pelo sujeito passivo é a autoridade fiscal competente, de forma a se presumir que tal valor esteja correto e que **o pagamento extingue imediatamente o crédito tributário**, não havendo que se falar em necessidade de qualquer providência posterior da Administração Tributária.

No caso do **lançamento por homologação**, é o sujeito passivo quem calcula o montante do tributo devido e antecipa o respectivo pagamento, extinguindo o crédito tributário sob condição resolutória. Nos termos do art. 150, §§ 1.º e 4.º, bem como do art. 156, VII, todos do CTN, **a extinção somente é definitiva com a homologação**, que poderá ser expressa ou tácita.

Por conta do raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça, após muita discussão, pacificou o

entendimento no sentido de que a extinção do crédito tributário ocorria (AgRg no REsp 601.111 – CE):

a) nos casos de lançamento **de ofício** ou **por declaração**, **na data do pagamento**;
b) nos casos de lançamento **por homologação**, **na data da homologação**.

Na prática, como a homologação tácita é regra, o sujeito passivo acabava por possuir um prazo de praticamente dez anos para formular o pedido de restituição.

Em termos mais precisos, efetuado um pagamento que venha a considerar indevido, o sujeito passivo poderia pleitear restituição já no dia seguinte. Apesar disso, o prazo para formular o pedido ainda não começara a fluir, o que viria a ocorrer tão somente na data da homologação. Como tal homologação é, na maioria das vezes, tácita, o comum é que o prazo de cinco anos previsto no art. 168, I, do CTN só começasse a fluir cinco anos após o fato gerador. Assim, o sujeito passivo poderia pleitear a restituição desde a data do pagamento indevido até cinco anos após a homologação. Como a data do pagamento e a do fato gerador são bastante próximas (normalmente com uma diferença de dez a trinta dias), o sujeito passivo teria prazo de praticamente dez anos para pleitear a restituição. Trata-se da famosa teoria dos **cinco mais cinco** (como será visto adiante, existe uma teoria, com mesma denominação, mas referente ao prazo para o Fisco formular lançamentos complementares na sistemática do lançamento por homologação).

A partir do dia 9 de junho de 2005, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça restou superado pela entrada em vigor da Lei Complementar 118/2005, que previu, no seu art. 3.º, a seguinte regra:

> "Art. 3.º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida Lei".

A nova regra, na realidade, muda o prazo para a formulação do pedido de restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação. A mudança decorre de um deslocamento do termo inicial do prazo. Conforme analisado, até o advento da Lei Complementar 118/2005, o STJ entendia que o crédito tributário de tributo sujeito a tal modalidade de lançamento estaria extinto no momento da **homologação**, sendo esse o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos previsto no art. 168, I, do CTN. Agora, para a definição do termo inicial do prazo, o crédito é considerado extinto desde o momento do **pagamento**, sendo este o novo termo inicial para a contagem do prazo para pleitear restituição.

De maneira manifestamente abusiva, o art. 4.º da Lei Complementar 118/2005 tentou dar caráter retroativo à nova regra, considerando-a expressamente interpretativa, o que ensejaria a aplicação retroativa da novidade, tendo em vista o disposto no art. 106, I, do CTN.

O STJ bloqueou a pretensão, considerando que a norma trazia não apenas uma interpretação, mas uma **alteração material**, uma verdadeira inovação no ordenamento jurídico, não podendo retroagir. Considerou-se a tentativa agressiva à **separação dos poderes** (pois o legislativo tentava infirmar retroativamente posicionamentos do judiciário) e à garantia do **direito adquirido**, do **ato jurídico**

perfeito e da **coisa julgada** (pela tentativa de conferir à “interpretação” uma retroatividade ilimitada, tendo por termo inicial a data da edição do CTN). Não obstante, **a Corte garantiu a aplicação da novidade a partir da data da entrada em vigor dos demais dispositivos da malsinada LC 118/2005** (AI no EREsp 644.736, *DJ* 27.08.2007).

Em agosto de 2011, o Supremo Tribunal Federal ratificou o entendimento do STJ e definiu, com precisão, os parâmetros para aplicabilidade da nova norma. As decisões com seus fundamentos, sob o ponto de vista do princípio da irretroatividade, foram analisadas no Capítulo 3, item 3.3.3.2.1, concluindo-se que, em face das inovações decorrentes da LC 118/2005 e do entendimento do STF e do STJ a respeito da matéria, é “**válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005** ”.

9.1.1.7.6 Prazo na extinção contenciosa do crédito

O art. 168, II, do CTN prevê que o prazo para pleitear a restituição será de cinco anos da “data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”.

Trata-se de caso em que o sujeito passivo pagou o montante exigido pelo Fisco, após a prolação de uma decisão condenatória que posteriormente veio a ser modificada.

É muito improvável que se verifique a situação prevista no dispositivo em caso de litígio administrativo, pois como as reclamações e recursos no âmbito do processo administrativo têm efeito suspensivo, não parece razoável que o sujeito passivo faça o pagamento após uma decisão não definitiva e contra ela ofereça recurso. Se optar pelo pagamento, provavelmente a Administração Tributária entenderá que o sujeito passivo aceitou a exigência, renunciando ao direito de recorrer.

Também no processo judicial a situação é de difícil – apesar de possível – verificação prática, pois parece ser mais conveniente ao sujeito passivo depositar o montante integral e discutir a dívida judicialmente e, se vencedor ao final, levantar o valor depositado.

De qualquer forma, se porventura for verificada a situação descrita no dispositivo, o sujeito passivo possui o prazo de cinco anos – contados da definitividade da decisão favorável – para pleitear administrativamente a restituição.

Nessa linha, já decidiu o STJ que “recolhido o tributo na pendência de ação judicial que visava a elidi-lo, o direito do contribuinte à repetição do indébito só exsurgiu a partir do acórdão que o reconheceu, não iniciando até aí o prazo de decadência da ação de restituição” (STJ, 2.ª T., AgRg Ag 172.896/RJ, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 19.03.1998, *DJ* 06.04.1998, p. 94).

Quanto à redação do dispositivo, digno de nota é que, mais uma vez, o legislador do CTN demonstrou desconhecer as características do instituto da “revogação”. Assim como fizera no art. 155, referiu-se à revogação de ato vinculado, algo impossível segundo comezinha lição de direito administrativo. Ora, se a cobrança de tributo é atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3.º), resta impossível qualquer análise de conveniência e oportunidade por parte de autoridade fiscal responsável pela cobrança, não se entremostrando possível a “revogação” de uma decisão que condenou o particular a

pagar tributo. Se o montante era indevido, a decisão condenatória pode ser **reformada** (por conta de um recurso), **anulada** (por ilegalidade) ou **rescindida** (por conta da utilização da ação rescisória após o trânsito em julgado). A revogação, contudo, é juridicamente impossível.

Novamente, vale a ressalva para os potenciais candidatos a cargos públicos. Em provas, assertivas que transcrevam os dizeres literais do dispositivo devem ser consideradas corretas.

Um outro ponto bastante relevante se refere à contagem do prazo para formalização do pleito de restituição nos casos em que **o Supremo Tribunal Federal declara, em sede de controle concentrado, a inconstitucionalidade de determinado tributo ou que o Senado Federal suspende a execução, no todo ou em parte, de norma instituidora de tributo declarada inconstitucional pelo STF em sede de controle difuso**.

Entendia-se anteriormente que, no primeiro caso (controle concentrado de constitucionalidade), o prazo seria contado do **trânsito em julgado da decisão do STF**. No segundo caso (controle difuso de constitucionalidade), o prazo teria como termo inicial a data da **publicação da Resolução do Senado Federal** (EREsp 423.994/MG).

A tese encampada criava um problema de ordem prática.

Não há prazo para ajuizamento de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, nem para que o Senado suspenda a execução de norma declarada inconstitucional pelo STF. Por conseguinte, a qualquer momento poderia ser reaberto o prazo para que o sujeito passivo pleiteasse a restituição, de forma a colocar em risco a segurança jurídica.

Na esteira deste raciocínio o Superior Tribunal de Justiça, em julgados recentes, tem entendido ser "irrelevante para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF" (STJ, 1.ª T., AgRg REsp, 615.819/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 01.06.2004, *DJ* 28.06.2004, p. 209).

9.1.1.7.7 Prazo para pleitear a restituição no âmbito judicial

Nos casos em que notoriamente a Fazenda Pública é contrária ao pleito que o contribuinte deseja formular (o que pode ser comprovado por posicionamentos oficiais, indeferimentos em casos semelhantes, outros litígios judiciais, contestação oferecida pela Fazenda etc.), é possível ao sujeito passivo ajuizar a ação de repetição de indébito mesmo **sem anterior pleito administrativo**, dada a inexistência, no Brasil, do chamado curso administrativo forçado (a exceção indiscutível é o caso da Justiça Desportiva, conforme o art. 217, § 1.º, da CF/1988).

Nos casos em que a administração não se opõe ao pleito do sujeito passivo, não é lícito a este buscar socorro diretamente do Poder Judiciário, uma vez que estará ausente o interesse de agir, uma das condições da ação. Ora, o Judiciário resolve litígios, assim entendidas as pretensões resistidas. Se não há resistência ao pleito formulado pelo sujeito passivo, não há litígio a ser resolvido.

Para submeter a matéria diretamente ao Poder Judiciário, o contribuinte possui o prazo de cinco anos, o mesmo disponível para formular o pleito administrativamente.

Todavia, se optar por formular o pleito inicialmente na via administrativa e o mesmo vier a ser

indeferido, haverá a incidência do art. 169 do CTN, de forma que o prazo para buscar, no Judiciário, a anulação da decisão administrativa será de apenas dois anos, como demonstra a transcrição do dispositivo:

> "Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.
> Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada".

Aqui não há discussão sobre a natureza prescricional do prazo. Primeiro, porque o CTN expressamente asseverou que a ação "prescreve em dois anos". Segundo, e mais importante, porque claramente se trata do exercício junto ao judiciário de uma pretensão que está sendo obstada por ato de terceiro.

Nos termos do parágrafo único do dispositivo acima transcrito, o prazo de prescrição é **interrompido pelo início da ação judicial**, ou seja, pela sua **distribuição**, desde que a citação seja feita nos termos do art. 240 e seus parágrafos do Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015).

Destaque-se que apesar de a interrupção ocorrer com a distribuição, o prazo prescricional não volta a fluir imediatamente. Seguindo as disposições do CTN, o prazo volta a fluir **pela metade** e a partir da **intimação** (o correto seria dizer **citação**) validamente feita ao representante da Fazenda Pública interessada (Procurador da Fazenda, Procurador do Estado ou cargo equivalente).

A regra trata da **prescrição intercorrente**, que se terá por verificada caso o processo judicial não venha a ser concluído no prazo legalmente fixado. O usual seria que, com a interrupção de um prazo, o mesmo fosse integralmente restituído, voltando a fluir por inteiro, pois normalmente os casos de interrupção se referem a providências do interessado que demonstra não estar inerte, afastando a possibilidade de perecimento do seu direito. Como consequência, é regra quanto à prescrição intercorrente que o prazo para que uma ação venha a ter julgamento definitivo é o mesmo que possui o autor para ajuizá-la. Aqui, novamente criando uma vantagem em benefício da Fazenda Pública, o dispositivo previu que o prazo para a conclusão corresponde apenas à **metade** do prazo para ajuizamento.

Quem conhece o funcionamento do Poder Judiciário brasileiro sabe que é praticamente impossível que uma ação judicial venha a ser julgada em caráter definitivo dentro de um ano. O Judiciário tem entendido que a prescrição intercorrente somente pode ser declarada se a demora excessiva for imputável ao próprio autor da ação. Não parece possível a prolação de provimento judicial, declarando o perecimento de qualquer direito em virtude da longa duração de processo causada, em última análise, pela ineficiência e lentidão típicas da própria sistemática jurisdicional brasileira.

Um outro ponto a ser realçado é a impossibilidade de a interrupção de prazo gerar prejuízos para o interessado que a promoveu. Trata-se de regra principiológica, uma vez que, conforme já ressaltado, se o fundamento básico dos prazos extintivos (prescrição e decadência) é o de que "o direito não socorre a

quem dorme”, não se pode punir com a diminuição de prazo aquele que agiu, demonstrando que não dorme.

Assim, **se a interrupção ocorrer na segunda metade do prazo de dois anos previsto no dispositivo, o prazo voltará a fluir por mais um ano** (houve ampliação de prazo). Já **se a interrupção ocorrer na primeira metade do prazo original, não poderá se imaginar que o prazo recomeçará seu curso pela metade, pois haveria prejuízo do interessado**.

Como exemplo da segunda hipótese, imagine-se que o particular ajuizou a ação anulatória seis meses após a decisão que lhe denegou a restituição. Restavam-lhe dezoito meses para que se operasse a prescrição. Se, com a interrupção, o prazo voltasse a fluir por um ano, o interessado teria “perdido” seis meses do seu prazo, de forma que faltariam apenas mais doze meses para que ocorresse a prescrição (intercorrente). Como nessa situação haveria prejuízo para o particular que agiu, entende-se, de maneira praticamente unânime, que o prazo voltaria a fluir pelo que ainda lhe restava (no caso proposto, dezoito meses).

O entendimento se encontra cristalizado na Súmula 383 do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

> **STF – Súmula 383** – “A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo”.

Apesar da Súmula se referir ao prazo de cinco anos – regra geral relativa ao prazo de prescrição em favor da Fazenda Pública –, o entendimento é aplicável, por perfeita analogia ao prazo de dois anos ora analisado.

Por fim, ressalte-se a impressionante diferença de tratamento que o Código Tributário Nacional proporciona ao particular e à Fazenda Pública. Além da diferença do prazo prescricional – cinco anos para esta, dois anos para aquele –, estatui-se uma outra relativa às consequências da interrupção de prazo (parágrafo único). Mesmo levando em consideração o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, que justifica um tratamento favorecido aos entes estatais, parte da doutrina tem considerado desproporcional – e, portanto, inconstitucional – a discriminação imposta pela norma ora analisada.

Em provas de concurso público, contudo, deve-se seguir a literalidade do dispositivo, aliada às interpretações segundo as quais a interrupção somente ocorre para beneficiar e a prescrição intercorrente somente pode ser decretada contra quem lhe deu causa. Posicionamentos contrários somente devem ser adotados se, em prova prática, as teses contrárias forem as únicas viáveis para que o candidato a cargo de representante judicial da Fazenda Pública defenda seu futuro cliente.

9.1.2 Compensação

Opera-se a compensação quando “duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra”. A consequência é que as duas obrigações “extinguem-se até onde compensarem” (CC, art. 368).

Assim, se “A” deve a “B” cem reais e “B” deve a “A” setenta reais, as obrigações são passíveis de compensação até setenta reais, de forma que a dívida de “B” estará completamente extinta e a dívida de “A” será parcialmente extinta, restando, tão somente, a parcela não compensada de trinta reais.

Em matéria tributária, a compensação está disciplinada pelo art. 170 do CTN, da seguinte forma:

> “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.
>
> Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento”.

O dispositivo deixa claro que, em se tratando de crédito tributário, a compensação sempre depende da existência de lei que estipule as respectivas condições e garantias, ou que delegue à autoridade administrativa o encargo de fazê-lo. Não é suficiente a simples existência de reciprocidade de dívidas para que a compensação se imponha.

Por conseguinte, não são automaticamente aplicáveis à compensação tributária as regras previstas no Código Civil. A título de exemplo, a legislação tributária federal prevê que, em havendo compensação parcial, o valor devido pela União ao contribuinte será amortizado **proporcionalmente do principal e dos juros**. Para os contribuintes seria mais vantajoso que a imputação fosse feita **primeiramente nos juros vencidos e, somente depois, no valor do principal**, em termos semelhantes aos previstos no art. 354 do Código Civil. A preferência reside no fato de que, na compensação e na repetição de indébito tributário, os juros não são capitalizáveis (não incidem juros sobre juros), em virtude da regra estatuída no art. 167, parágrafo único, do CTN. Assim, é mais vantajoso manter intacto o principal (que continua rendendo juros) do que fazer uma compensação proporcional.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, além de ressaltar que o invocado art. 354 do Código Civil contém a cláusula “salvo estipulação em contrário”, permitindo o estabelecimento de exceções ao seu comando, reafirmou a aplicabilidade das normas específicas relativas à compensação tributária constantes nos arts. 66 da Lei 8.383/1991 e 74 da Lei 9.430/1996 (aplicáveis na esfera federal). Dentre outras disposições, tais normas delegam à Secretaria da Receita Federal e ao INSS a faculdade de detalhar a compensação tributária no âmbito federal. Relembre-se, por oportuno, que o art. 170 do CTN expressamente permite a delegação à autoridade administrativa do poder de estabelecer as condições para a compensação. Em face de tais autorizações e, no entender do STJ (REsp 960.239/SC), sem exorbitar do poder regulamentar, foi editada a Instrução Normativa SRF 900/2008 que estabeleceu a regra ora estudada.

No âmbito jurisprudencial, a pacificação da matéria deu ensejo à edição da Súmula STJ 464, cujo teor é o seguinte:

> **STJ – Súmula 464 –** “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”.

Em direito civil, a compensação depende de que as dívidas recíprocas sejam líquidas (quanto ao valor), certas (quanto à existência), vencidas (quanto à exigibilidade) e fungíveis (quanto ao objeto).

Existe **certeza** quando não paira dúvida sobre a existência da dívida. Há **liquidez** quando o seu valor é preciso, determinado. Está **vencida** a dívida cujo prazo para pagamento expirou. Haverá **fungibilidade** quando as dívidas se referirem a objetos semelhantes que podem ser determinados pelo seu gênero ou quantidade, sendo substituíveis entre si. Quanto a este último aspecto, por exemplo, não se pode compensar a dívida de entregar determinado cavalo de corrida com a de prestar um serviço, dada a falta de fungibilidade.

Em direito tributário, o valor do crédito que o particular quer compensar com o crédito tributário deve ser **líquido**, **certo** e **em dinheiro** (o que garante a fungibilidade). Todavia, e aqui se percebe uma diferença fundamental: **é possível a compensação de crédito ainda não vencido** (vincendo).

Repise-se que, em direito civil, se “A” e “B” são devedores recíprocos, mas a dívida de “A” perante “B” está vencida, enquanto a de “B” perante “A” vai vencer cinco dias depois, “A” não poderá opor a compensação, devendo, salvo acordo, pagar o débito vencido e esperar o vencimento da dívida de “B”, para receber o respectivo valor. Já no CTN, é expressamente autorizada a compensação de crédito tributário com créditos líquidos e certos, **vencidos ou vincendos** do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Ressalte-se que **somente pode ser vincendo o valor que a Fazenda Pública deve ao sujeito passivo do tributo, jamais o crédito tributário, que deve sempre estar vencido**.

No caso de o crédito do particular ser vincendo, é necessário calcular seu **valor atual**, mediante a aplicação de uma taxa de juros que reduza o montante que deveria ser pago futuramente ao valor que a ele corresponde na data da compensação.

Para evitar que a autorização servisse como pretexto para que o Estado induzisse o particular a aceitar diminuições exageradas nos seus direitos creditórios contra o Estado, o CTN estipulou como **teto** para o redutor o percentual de 1% ao mês, pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Muitas vezes, o sujeito passivo que pagou determinado valor a título de tributo e, posteriormente, veio a entendê-lo indevido, opta por pleitear judicialmente a compensação do valor pago com outros créditos tributários, em vez de buscar a restituição. O motivo da opção é que a escolha pela restituição sujeitaria o interessado vencedor à modorrenta sistemática dos precatórios, conforme previsto no art. 100 da Constituição Federal.

Registre-se, por oportuno, que é facultado ao contribuinte optar pela compensação ou pela restituição via precatório, conforme, inclusive, entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça nos seguintes termos:

> **STJ – Súmula 461 –** “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

Mesmo optando pela compensação, o contribuinte se sujeita às regras relativas à repetição de indébito, principalmente no que concerne aos prazos extintivos, analisados no tópico relativo a pagamento.

Nessa situação, consoante expressa previsão do art. 170-A do Código, a compensação só pode ser efetivamente realizada com o trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

A regra tem por fundamento a inexistência de certeza relativa ao crédito que ainda é objeto de discussão judicial, não sendo aplicável à compensação verificada no âmbito do lançamento por homologação, uma vez que nessa modalidade, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para manifestar sua concordância ou discordância com o procedimento compensatório levado a cabo pelo contribuinte (STJ, 2.ª T., REsp 555.058/PE, Rel. Min. Castro Meira, j. 16.10.2003, *DJU* de 25.02.2004).

Registre-se que como o art. 170-A decorreu de inovação legislativa, tendo sido introduzido no CTN por intermédio da Lei Complementar 104/2001, o Superior Tribunal de Justiça entende que a restrição somente é aplicável para as demandas ajuizadas após o início da vigência da novidade (AgRg no REsp 1.240.038-PR).

Ressalvada a sistemática do lançamento por homologação, deve-se entender que se a própria decisão de mérito ainda pendente de recurso não é, seguindo a literalidade do Código, suficiente para que se opere a compensação, a providência não pode ser deferida por meio dos provimentos essencialmente provisórios (medidas cautelares e antecipações de tutela).

O entendimento se encontra sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, da seguinte forma:

> **STJ – Súmula 212** – "A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória".

É interessante realçar que, até 11 de maio de 2005, a Súmula transcrita proibia o deferimento da compensação mediante **medida liminar**. Com a nova redação, dada pela Primeira Seção do STJ, a Súmula 212 passou a expressamente proibir o deferimento por medida liminar cautelar ou antecipatória.

O Superior Tribunal de Justiça já repeliu tentativas de evitar a incidência do art. 170-A do CTN por parte de contribuintes que formulam pedido de suspensão do crédito tributário até o montante do valor que entendem ter recolhido indevidamente, relativo ao mesmo ou outro tributo.

Ora, ao contrário da compensação, a suspensão da exigibilidade do crédito mediante ato jurisdicional não depende de trânsito em julgado, podendo ser deferida inclusive mediante medida liminar ou antecipação de tutela. No antigo entendimento da Corte, o contribuinte que tenta disfarçar como suspensão uma verdadeira compensação tributária visa a artificiosamente driblar a regra restritiva do art. 170-A, não merecendo ver prosperar seu pleito. Nesse sentido, fragmento abaixo transcrito:

> "Tributário e processual civil. Cautelar. Compensação *x* suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN). LC 104/2001. Aplicação do art. 170-A do CTN. 1. Apesar de o pedido ter sido formulado como de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encerra a pretensão verdadeiro pedido de compensação, na medida em que se quer deixar de recolher o PIS e a COFINS

até o limite de crédito decorrente do pagamento indevido do FINSOCIAL. 2. Não se há de falar, portanto, em aplicação do art. 151 do CTN e sim do art. 170-A do mesmo diploma, segundo o qual não pode o contribuinte deixar de pagar tributo devido antes do trânsito em julgado da decisão que reconhece a compensabilidade dos créditos. 3. Recurso especial provido" (STJ, 2.ª T., REsp 352.859, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 21.03.2002, *DJU* 06.05.2002, p. 281).

O problema do posicionamento acima exposto é que ele acabava por negar vigência aos incisos IV e V do art. 151 do CTN, que permitem ao Judiciário a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada nas diversas ações judiciais. Por conta disso, em decisões mais recentes, a Primeira Turma do Tribunal tem entendido como cabível a suspensão liminar da exigibilidade de créditos tributários a serem, posteriormente, compensados (REsp 575.867-CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 05.02.2004, *DJU* 25.02.2004, p. 121 e AGA 517.989-DF, Rel. Min. José Delgado, j. 16.10.2003, *DJU* 15.12.2003, p. 214).

A decisão abre caminho à possibilidade de que o juiz defira liminarmente a suspensão da exigibilidade do tributo, de forma que a situação perdure até o trânsito em julgado da decisão relativa à compensação que, se for favorável ao contribuinte, extinguirá definitivamente o crédito. Assim, tem-se por viável a convivência entre a regra restritiva do art. 170-A do Código Tributário Nacional e o direito a uma prestação jurisdicional efetiva.

A matéria, por demais controversa, não parece ser plausível de cobrança em provas objetivas de concurso público (salvo a literalidade do art. 170-A do Código e da Súmula 212 do STJ), mas para os candidatos que se submetem aos concursos públicos em que também são aplicadas provas subjetivas, aconselha-se o conhecimento dos dois posicionamentos e a adoção do primeiro nos concursos para provimento de cargos de advocacia pública e do segundo nos demais certames.

O STJ também sumulou entendimento relativo à idoneidade do **mandado de segurança** como meio para a declaração de direito à compensação tributária. Realce-se que não é legítimo o deferimento da compensação mediante ***liminar* em mandado de segurança** – inquestionável providência cautelar – em face da regra restritiva cristalizada na Súmula 212 transcrita acima. Quanto ao uso do mandado de segurança, o teor da Súmula é o seguinte:

STJ – Súmula 213 – "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária".

Curiosamente, apesar de admitir a utilização do mandado de segurança com o objetivo de **declarar** o direito à compensação tributária, o STJ não aceita a utilização da mesma ação para **convalidar** a compensação já realizada pelo contribuinte. O Tribunal cristalizou seu entendimento com a edição da Súmula 460, lavrada nos seguintes termos:

STJ – Súmula 460 – "É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte".

O raciocínio da Corte parte da premissa segundo a qual a convalidação de compensação demandaria dilação probatória, algo incabível em sede de mandado de segurança, ação cujo manejo depende de liquidez e certeza do direito invocado pelo impetrante. Além disso, nos casos concretos que resultaram nos julgados que servem de precedentes para a Súmula, o contribuinte, que já havia efetivado a compensação tributária por sua conta e risco, ajuizava um mandado de segurança pretendendo que o Judiciário convalidasse a compensação, de forma a impedir o fisco de analisar se estavam ou não presentes os requisitos conducentes à homologação do procedimento realizado pelo particular. O Tribunal entendeu que, deferindo tal pretensão, ele estaria substituindo o fisco na sua atividade privativa de lançamento, contexto em que está compreendida a competência para homologar.

Seguindo esta linha de raciocínio, a Ministra Eliana Calmon, em voto vencedor, proferido no julgamento dos EDcl no REsp 1.027.591-SP, afirmou que, "efetuada a compensação, inexiste para o contribuinte direito líquido e certo, uma vez que o Poder Judiciário não pode imiscuir-se ou limitar o poder da Autoridade Fazendária de fiscalizar a existência ou não de créditos, assim como a conformidade do procedimento adotado com os termos da legislação vigente". No mesmo sentido, o STJ, analisando um dos casos objeto dos julgados que serviram como precedente para a Súmula 460, manifestou-se da seguinte forma (grifos constam do original – REsp 1.040.245-SP):

> "(…) verifica-se dos autos que a compensação já foi efetuada pela contribuinte *sponte propria*, ressoando inconcebível que o Judiciário venha a obstaculizar o Fisco de fiscalizar a existência ou não de créditos a ser compensados, o procedimento e os valores a compensar, e a conformidade do procedimento adotado com os termos da legislação pertinente, sendo inadmissível provimento jurisdicional substitutivo da homologação da autoridade administrativa, que atribua eficácia extintiva, desde logo, à compensação efetuada".

Em suma, conjugando os dizeres das Súmulas 213 e 460 do Superior Tribunal de Justiça, **devemos considerar plausível a utilização do mandado de segurança para declarar o direito à compensação tributária, mas não para convalidar a compensação já realizada pelo sujeito passivo**.

Neste contexto, há de se destacar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no que concerne à possibilidade de a autoridade administrativa proceder à **compensação de ofício** (independentemente de pedido do particular) de valores a ser restituídos ao sujeito passivo com débitos que a Fazenda considera que este tem perante ela.

Em passagem que bem sintetiza o entendimento da Corte, o Ministro Mauro Campbell afirmou que "a restituição ou o ressarcimento de tributos sempre esteve legalmente condicionada à inexistência de débitos certos, líquidos e exigíveis por parte do contribuinte, sendo dever da Secretaria da Receita Federal efetuar de ofício a compensação, sempre que o contribuinte não o fizer voluntariamente" (REsp 1.213.082). Nessa linha, pode-se afirmar que se há débito de quem pede a restituição, a compensação não é apenas uma alternativa, mas um **poder-dever** a vincular a atuação administrativa. O Tribunal fez questão de ressaltar que ao contribuinte devedor resta a faculdade de decidir sobre quais débitos deseja liquidar, podendo excluir os que pretende contestar judicial ou administrativamente, mas não negar-se

genericamente a realizar a compensação. É por este motivo que o Decreto Federal 2.138/1997 prevê que a compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de 15 dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência. Ainda nos termos regulamentares, no caso de discordância notificada, a unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

O raciocínio ora analisado somente é aplicável se o crédito tributário em aberto **não estiver com exigibilidade suspensa** por alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN. Obviamente, se o sujeito passivo do tributo objeto de parcelamento desejar abater da dívida um crédito passível de restituição, poderá fazê-lo mediante livre e espontânea manifestação de vontade, mas o Fisco não poderá tomar tal providência sem que ela tenha sido requerida. Neste sentido, o Tribunal considerou ilegal a previsão constante de Instruções Normativas da Receita Federal (IN/SRF 600/2005 e 900/2008), que, exorbitando do poder regulamentar, continham disposições nesse sentido. Ora, se o crédito tributário está parcelado, sua exigibilidade se encontra suspensa, não podendo o Estado cobrá-lo fora dos termos acordados no ato do parcelamento, sendo ainda mais agressivo à lei compensá-lo sem solicitação do contribuinte (REsp 1.130.680-RS).

Por fim, registre-se que tais manifestações do STJ se deram diante de casos envolvendo **federais**, tendo por pano de fundo a legislação federal sobre compensação. Contudo, como as decisões cuidaram de compatibilizar as previsões normativas com as disposições do CTN, tem-se por possível aplicá-las para as demais esferas, procedidas as devidas adaptações.

9.1.3 Transação

Transação é o negócio jurídico em que as partes, mediante concessões mútuas, extinguem obrigações, prevenindo ou terminando litígios (CC, art. 840).

Se foi firmado um contrato para a construção de uma casa e, durante a realização da obra, começam a surgir dúvidas e conflitos sobre a correta execução, os interessados podem fazer um acordo extinguindo as obrigações recíprocas, **prevenindo** um litígio judicial. Caso já houvesse lide instaurada, seria também possível aos contratantes celebrarem um acordo na esfera judicial, **terminando** ao litígio. No primeiro caso, haveria a transação **preventiva**. No segundo, a **terminativa**.

Em direito tributário, não existe a figura da transação preventiva. Seria bastante perigoso permitir concessões recíprocas entre a Administração Tributária e o particular, sem que houvesse algum processo instaurado. O raciocínio decorre do art. 171 do CTN, cujos dizeres são os seguintes:

> "Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.
>
> Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso".

Como sempre ocorre em qualquer caso em que possa haver diminuição do patrimônio público, a transação somente pode ser celebrada com base em lei autorizativa, editada pelo ente competente pela

instituição do tributo de que se tratar.

Não há livre manifestação de vontade por parte da autoridade fiscal, pois esta não a possui. Na realidade, a vontade do Estado é manifestada pela lei.

O particular possui a liberdade de transacionar ou não com a Administração, mas não há a possibilidade da negociação fora dos limites da lei. O instituto decorre da ampla liberdade para negociar interesses disponíveis. Como em direito público vige o princípio da indisponibilidade do patrimônio público, a utilização da transação acaba sendo algo bastante restrito.

Na prática, a transação sempre aparece combinada com outros institutos, de forma que somente é extinta pela transação a parte que foi objeto da concessão feita pelo Estado.

A título de exemplo, suponha-se que uma lei seja publicada autorizando que o Estado conceda desconto de 80% das multas moratórias aplicadas contra os contribuintes que desistissem das ações judiciais contestatórias dos créditos relativos a determinado tributo e procedessem ao respectivo pagamento no prazo de 30 dias contados da desistência.

A concessão do Estado seria o valor de 80% das multas, de forma que esta seria a parcela do crédito extinta pela transação. O montante restante seria extinto pelo pagamento, hipótese extintiva já estudada.

Existe discussão sobre a natureza do litígio que poderia ser terminado por meio da transação: os judiciais e administrativos ou somente os judiciais.

Não existe definição clara sobre a matéria e apesar de parecer sedutor o entendimento segundo o qual somente a supervisão jurisdicional seria compatível com os fins do instituto. Registre-se, contudo, que o CTN não fez tal restrição.

9.1.4 Remissão

Remissão é a dispensa gratuita da dívida, feita pelo credor em benefício do devedor.

Tratando-se de crédito tributário, devido ao princípio da indisponibilidade do patrimônio público, a remissão somente pode ser concedida com fundamento em lei específica (CF, art. 150, § 6.°).

As regras gerais sobre a remissão, como forma de extinção do crédito tributário, encontram-se no art. 172 do CTN, conforme abaixo transcrito:

> "Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
>
> I – à situação econômica do sujeito passivo;
>
> II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
>
> III – à diminuta importância do crédito tributário;
>
> IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
>
> V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
>
> Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155".

O texto legal não restringe a possibilidade de concessão de remissão apenas para créditos relativos a **tributos**. A redação do dispositivo refere-se à expressão “crédito tributário” que, conforme já ressaltado, abrange valores referentes a **tributos** e a **multas**.

Alguns autores entendem que o perdão de multa seria anistia, sendo a remissão aplicável tão somente a tributos. Raciocínios em sentido contrário, alegam, tornariam o CTN redundante, pois não haveria como diferenciar, tecnicamente, a remissão de multa da anistia.

A diferenciação, contudo, é possível. A anistia (sempre referente à multa) será estudada no tópico relativo às formas de **exclusão** do crédito tributário. Excluir significa impedir o lançamento, evitando o nascimento do crédito. Noutra mão, a remissão é forma de **extinção** de crédito tributário (referente à multa ou a tributo).

Somente se extingue o que já nasceu. Portanto, se o Estado quer perdoar infrações cujas respectivas multas não foram lançadas, deverá editar lei concedendo anistia, o que impedirá o lançamento e o consequente nascimento de crédito tributário. Se a multa foi lançada, já existindo crédito tributário, o perdão somente pode ser dado na forma de remissão, forma extintiva do crédito.

A título de exemplo, suponha-se que, em face de graves problemas de congestionamento no *site* da Receita Federal na última semana do prazo de entrega da declaração de imposto de renda, o Congresso Nacional edite lei perdoando da multa aplicável os contribuintes que entregaram suas declarações na semana subsequente ao término do prazo. Na situação proposta, a lei estaria concedendo remissão ou anistia? A resposta depende de uma informação básica, qual seja a referente ao momento da concessão do benefício.

Se a lei foi editada em momento anterior ao lançamento das multas, impedindo autoridades fiscais de fazê-lo, estará concedendo **anistia**. Se a lei foi editada após as autuações, de forma a perdoar multas já lançadas, trata-se de concessão de **remissão**.

Em qualquer caso, não importa se a lei afirma estar concedendo remissão ou anistia, pois o nome formalmente atribuído a determinado instituto não determina a natureza do mesmo, que é aferida de acordo com suas características essenciais.

A mesma linha de raciocínio deve ser seguida para diferenciar a isenção (forma de exclusão do crédito tributário relativo a tributo) da remissão de tributo (forma de extinção de crédito tributário já constituído).

O transcrito art. 172 enumera os aspectos que podem justificar a edição de lei que autorize a concessão de remissão. Trata-se de norma destinada ao legislador e não ao aplicador da legislação tributária.

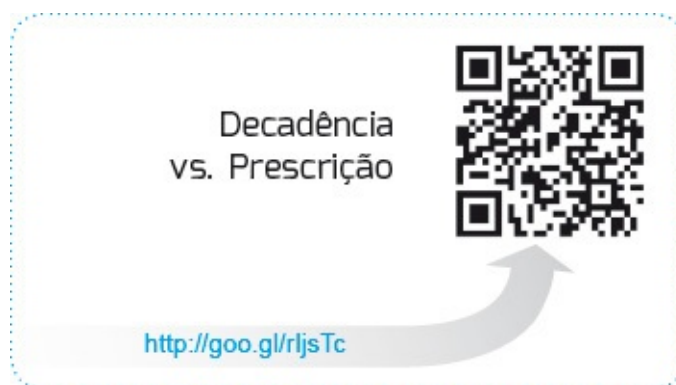
De grande importância é perceber que não há incompatibilidade entre a hipótese prevista no inciso IV – que autoriza a concessão de remissão atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso” – e a vedação de que, na atividade de integração da legislação tributária, a utilização da equidade resulte na dispensa do pagamento de tributo devido (vedação constante do art. 108, § 2.º, do CTN).

A diferenciação é bastante simples. A vedação do art. 108, § 2.º, é destinada ao aplicador da

legislação tributária, impedindo que, na ausência de norma expressa, se decida por dispensar o pagamento do tributo devido. Já a autorização constante do art. 172, IV, é destinada ao legislador, permitindo-lhe que, diante das características pessoais ou materiais do caso, decida usar da equidade e edite lei concedendo ou autorizando a concessão do benefício.

Registre-se, por último, que o parágrafo único do art. 172 determina que sejam aplicadas à remissão concedida em caráter individual as regras constantes do art. 155 do CTN. Tais normas foram detalhadamente analisadas quando do estudo do instituto da moratória (recomenda-se a leitura atenta da explanação). Em resumo, devem ser obedecidas as seguintes regras:

a) A concessão da remissão em caráter individual não gera direito adquirido e será "revogada" (o correto seria falar **anulada**) de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor.
b) No caso de "revogação", sempre será cobrado o tributo e os juros de mora.
c) Se o benefício foi obtido com dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em favor daquele, haverá cobrança da penalidade pecuniária. Além disso, o tempo decorrido entre a concessão da remissão e sua revogação não será computado para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito.
d) Se não houve dolo ou simulação, não haverá cobrança de penalidade pecuniária e a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito.

9.1.5 Decadência

Consoante já analisado, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária. Com o lançamento, a obrigação é tornada líquida e certa, surgindo o crédito tributário. Caso o sujeito passivo não pague o valor relativo ao crédito tributário, violando o direito da Fazenda Pública, esta deverá promover a competente ação de execução fiscal, visando à satisfação do crédito.

O prazo para que a Administração Tributária, por meio da autoridade competente, promova o lançamento é **decadencial**. O prazo para que se ajuíze a ação de execução fiscal é **prescricional**.

Até o advento do novo Código Civil brasileiro (2002), houve muita discussão sobre como diferenciar os prazos de decadência e prescrição, pois o Código anterior (1916) denominava-os – todos –

prescricionais.

Parte da doutrina tentava distingui-los com base nos efeitos, afirmando que a decadência extinguiria um direito, enquanto a prescrição extinguiria a possibilidade de propor a ação que protegia o direito. A técnica estava mais para um "macete" do que para uma regra e possuía exceções que a tornavam não muito confiável (como exemplo, a **ação** do mandado de segurança está sujeita ao prazo **decadencial** de 120 dias). Apesar disso, em direito tributário, a proposta nota distintiva era (e ainda é) plenamente suficiente. Operada a **decadência**, tem-se por extinto o **direito** de lançar. Verificada a **prescrição**, tem-se impossibilitado o manejo da **ação de execução fiscal**.

Com base na diferenciação aventada, alguns autores defendem que aquele que pagara crédito tributário já "extinto" pela decadência faria jus à restituição, pois o direito da Fazenda Pública não mais existiria no momento do pagamento. Já quem pagasse crédito prescrito não teria sucesso num pedido de restituição, pois a prescrição apenas extinguiria o direito de ação, mantendo intocado o direito material subjacente.

Tratando-se de matéria tributária, a tese não deve ser aplicada, uma vez que o art. 156, V, do CTN afirma que **a prescrição e a decadência igualmente extinguem o crédito tributário**. Assim, parece mais consoante com o Código afirmar que tanto o sujeito que paga "crédito prescrito" quanto aquele que paga "crédito decaído" possuem direito à restituição, pois, em ambos os casos, o crédito objeto do pagamento já se tinha por extinto.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho, no seu *Curso de Direito Tributário*, afirma:

> "Outro deplorável equívoco repousa na teoria perante a qual, sendo paga uma dívida caduca, terá cabimento a repetição, porque desaparecera o direito do sujeito ativo (isto é, o crédito). Contudo, tratando-se de débitos prescritos, não caberia a restituição, porquanto, embora houvesse perecido a ação, o sujeito pretensor continuava titular do direito. De qualquer ângulo pelo qual se examinem as duas situações, o nexo obrigacional estará extinto. Até o Código Tributário o reconhece, catalogando o instituto entre as formas extintivas".

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, não obstante a controvérsia, o entendimento aqui defendido já fundamentou diversos acórdãos. A título de exemplo, no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 29.432/RS, consta do voto condutor do Ministro Ari Pargendler a seguinte lição: "a prescrição, no regime de direito civil, inibe a ação sem prejudicar o direito. Já no direito tributário, ela extingue tanto a ação quanto o direito (CTN, art. 156, V)". Em junho de 2009, a 2.ª Turma do Tribunal proferiu decisão bastante pedagógica que, pela importância, tem sua ementa transcrita abaixo (REsp 646.328-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 04.06.2009):

> "Processual Civil e Tributário. Repetição de Indébito. IPTU. Artigos 156, inciso V, e 165, inciso I, do CTN. Interpretação Conjunta. Pagamento de Débito Prescrito. Restituição Devida.
>
> 1. A partir de uma interpretação conjunta dos artigos 156, inciso V, (que considera a prescrição como uma das formas de extinção do crédito tributário) e 165, inciso I, (que trata a respeito da

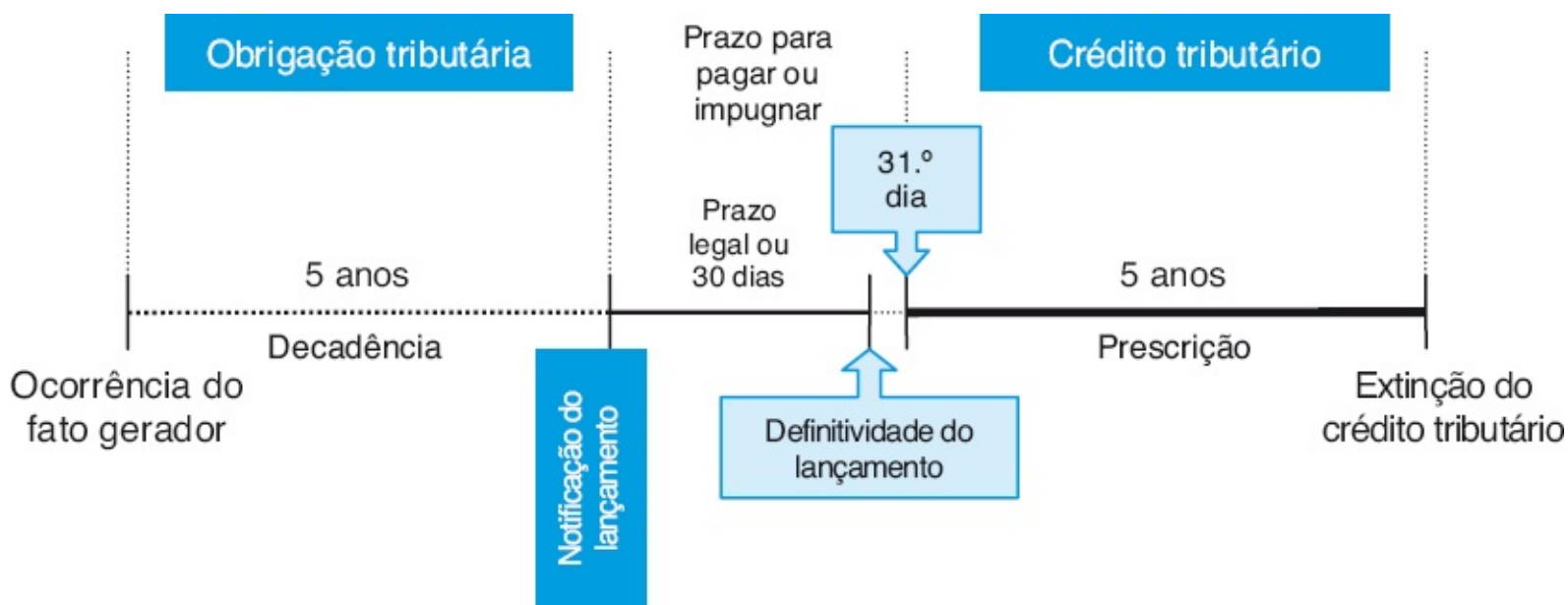
restituição de tributo) do CTN, há o direito do contribuinte à repetição do indébito, uma vez que o montante pago foi em razão de um crédito tributário prescrito, ou seja, inexistente. Precedentes: (REsp 1004747/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18.06.2008; REsp 636.495/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 02.08.2007)

2. Recurso especial provido".

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a ESAF, na prova do concurso para provimento de cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil aplicada em 2009, considerou **incorreto** o seguinte item (o enunciado restringia a análise ao tema "extinção do crédito tributário"): "O pagamento de débitos prescritos não gera o direito a sua repetição, na medida em que, embora extinta a pretensão, subsiste o direito material".

Utilizando um parâmetro mais técnico para diferenciar prescrição e decadência quanto à essência, pode-se afirmar que a prescrição extingue direitos a uma prestação (que podem ser violados pelo sujeito passivo), enquanto a decadência extingue direitos potestativos (invioláveis). Assim, o **direito de lançar** é **potestativo**, sendo sujeito à **decadência**; já o **direito de receber o valor lançado** é **"direito a uma prestação"**, estando a ação que o protege sujeita à **prescrição**.

De qualquer forma, para os objetivos desta obra, a diferenciação é simples e segura, pois o **lançamento** é exatamente o marco que separa, na linha do tempo, a prescrição da decadência. Assim, antes do lançamento, conta-se o prazo **decadencial** (que é, em suma, o prazo para que o Fisco exerça o direito de lançar). Quando o lançamento validamente realizado se torna definitivo, não mais se fala em decadência (pois o direito do Estado foi tempestivamente exercido), passando-se a contar o prazo **prescricional** (para propositura da ação de execução fiscal).

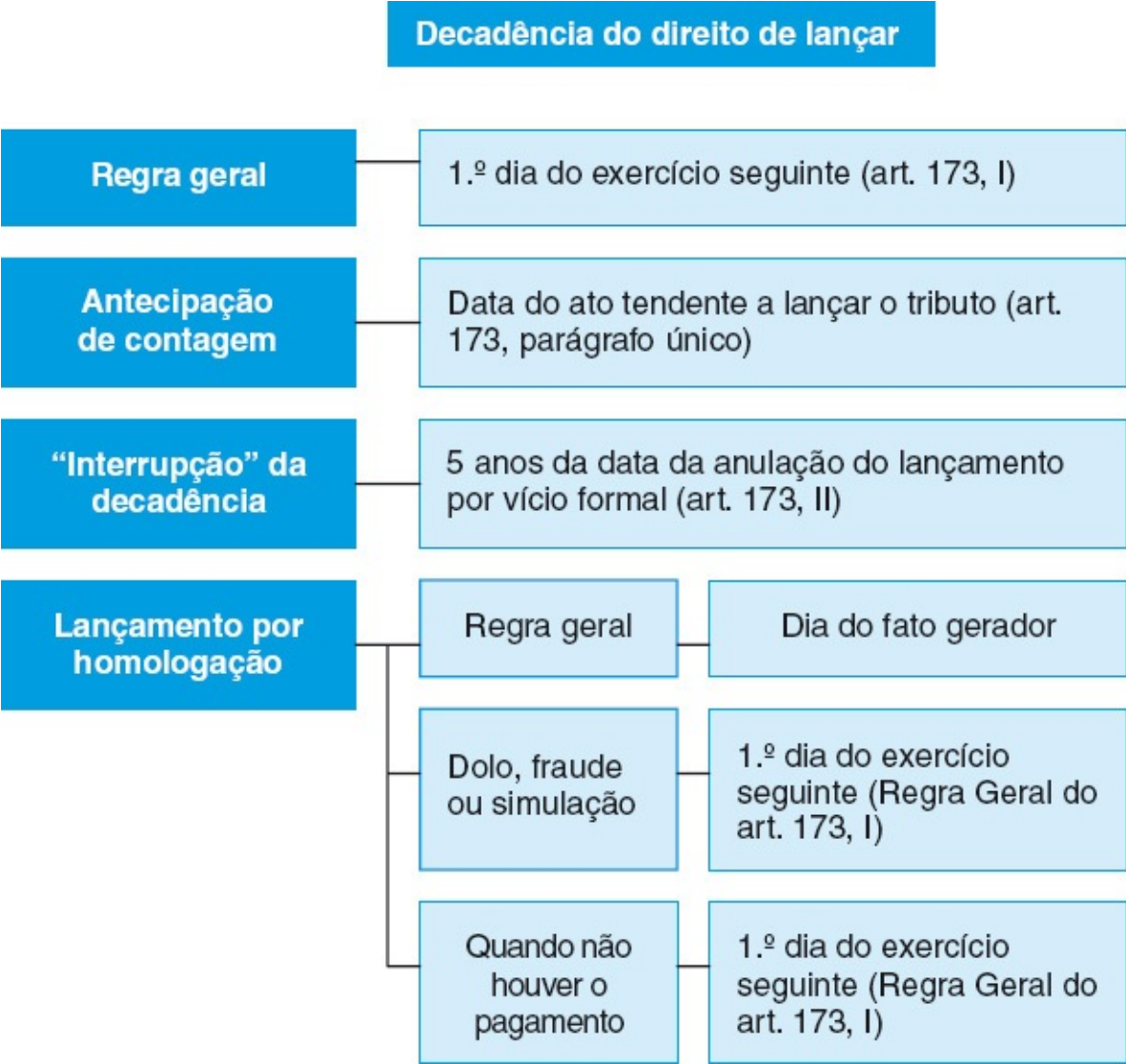
A diferenciação pode ser visualizada da seguinte forma:

Conforme será detalhado adiante, o termo inicial do prazo decadencial não é exatamente a data da ocorrência do fato gerador, mas uma data em torno deste momento (via de regra, o primeiro dia do exercício financeiro subsequente). No caso do lançamento por homologação, contudo, o termo inicial

pode coincidir com precisão com a data do fato gerador.

Também é importante ressaltar que, na ilustração proposta, supôs-se que o lançamento realizado não foi impugnado, tornando-se definitivo trinta dias após a notificação feita ao sujeito passivo. No caso de impugnação, o prazo prescricional somente iniciaria sua fluência com o fim do processo administrativo fiscal e do prazo fatal para pagamento do tributo.

Pelo que foi analisado, percebe-se que a fluência do prazo decadencial **impede o nascimento** do crédito tributário. Estranhamente, contudo, o CTN incluiu a decadência entre as formas de **extinção** do crédito tributário, de forma a acabar por afirmar que **a decadência extingue algo que ela própria impediu que nascesse**.

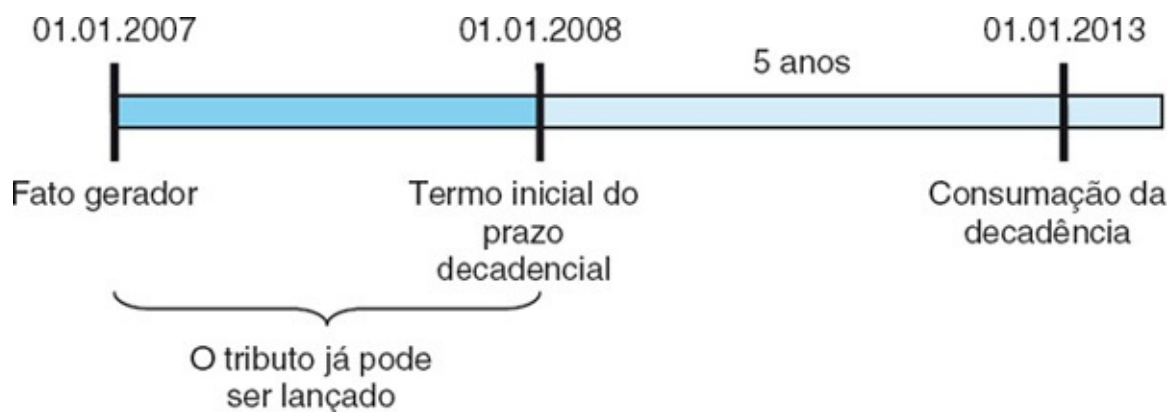
Seguindo a já não muito boa sistemática adotada pelo CTN, seria melhor ter incluído a decadência entre as formas de **exclusão** do crédito tributário, pois a nota fundamental das hipóteses de exclusão é justamente a impossibilidade de constituição do crédito. Entretanto, adotando a enumeração estatuída pelo Código, tratar-se-á a decadência como verdadeira forma de extinção do crédito tributário.

O prazo é de **cinco anos**. Entretanto, a definição precisa do **termo inicial** da decadência é o ponto mais controverso e relevante sobre a matéria, existindo quatro diferentes regras estabelecidas no Código Tributário Nacional, conforme relacionado abaixo:

Passa-se ao exame detalhado de cada regra.

9.1.5.1 Regra geral

A regra geral está prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Imagine-se que determinado tributo sujeito a lançamento de ofício teve fato gerador em 1.º de janeiro de 2007. Teoricamente, já no dia 2 de janeiro do mesmo ano seria possível à autoridade fiscal competente efetuar o lançamento. Como a providência já seria possível em 2007, o direito de a Fazenda Pública tomá-la extingue-se após cinco anos, contados a partir de 1.º de janeiro de 2008. Por conseguinte, a decadência estará consumada em 1.º de janeiro de 2013, de forma que o lançamento somente poderia ser realizado até 31 de dezembro de 2012.

A situação pode ser visualizada da seguinte forma:

Percebe-se que a Administração Tributária acaba tendo mais de cinco anos para exercer o direito de constituir o crédito. No exemplo citado, o prazo chega praticamente a seis anos. A parcela da doutrina que tenta explicar porque o **prazo para lançar** começar a fluir em momento posterior ao que o **direito de lançar** se torna exercitável aduz que o legislador do CTN quis conferir um prazo razoável para que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador. A linha mestra de tal teoria é que a decadência somente deve atingir aquele que "dorme", não se considerando em tal situação quem presumidamente não tomou conhecimento do fato que pede uma providência.

O raciocínio, contudo, não é sempre aplicável. No caso das taxas, por exemplo, o fato gerador depende de uma atividade estatal, não sendo razoável imaginar que a Administração Tributária não tome conhecimento imediato da ocorrência de tal fato. Entretanto, como se perceberá ao longo da análise das demais regras, a justificativa é útil por conseguir explicar o motivo da existência de exceções à regra geral.

9.1.5.2 Regra da antecipação de contagem

O parágrafo único do art. 173 do CTN estatui que o direito de lançar se extingue definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito

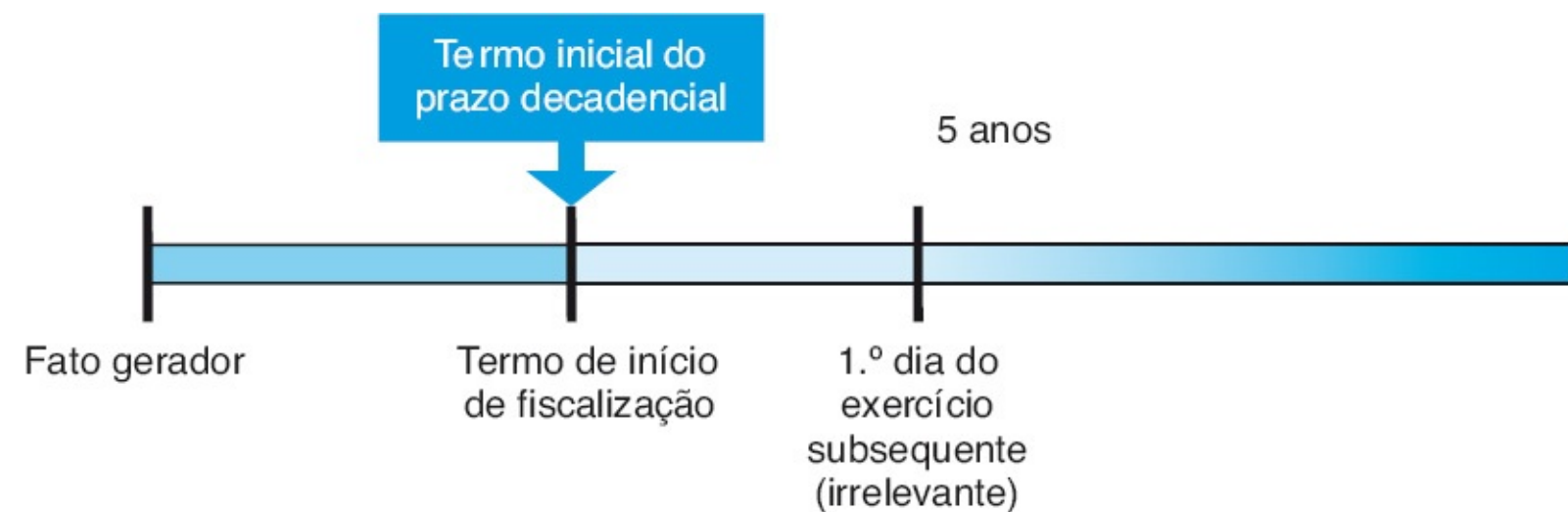
tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O dispositivo é aplicável nos casos em que, durante o lapso de tempo compreendido entre o fato gerador e o início da fluência do prazo decadencial, a Administração Tributária adota medida preparatória para o lançamento.

O exemplo mais comum é o caso em que, antes de se chegar o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a Administração Tributária inicia procedimento de fiscalização relativo ao fato.

O procedimento de fiscalização é formalmente deflagrado por meio da lavratura de termo de início. Na data em que o sujeito passivo toma ciência do termo – e, portanto, do início da fiscalização –, inicia-se a contagem do prazo de decadência. Relembre-se que, se não fosse a adoção da providência preparatória para lançamento, a contagem do prazo só seria iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte. É por conta disto que a regra traz uma hipótese de antecipação da contagem de prazo decadencial.

É pacífico o entendimento segundo o qual a regra do parágrafo único somente tem o condão de antecipar a contagem de prazo, não gerando qualquer efeito sobre a contagem de prazo que já teve sua fluência iniciada. Assim, como é regra em direito, iniciada a contagem do prazo decadencial, nenhum fato posterior terá efeito sobre seu curso. A única exceção é a constante da terceira regra, estudada a seguir.

Esquematicamente, a situação pode ser visualizada da seguinte forma:

9.1.5.3 *Regra da anulação de lançamento por vício formal*

Segundo o art. 173, II, do CTN, o direito de proceder ao lançamento extingue-se em cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A regra premia o cometimento de ilegalidades na atividade de lançamento, uma vez que estabelece como consequência para a administração que praticou ato viciado a devolução do prazo para que constitua o crédito.

Há de se perceber que a regra somente é aplicável quando o vício que constar do lançamento for de

natureza **formal** (adjetivo), não aproveitando aos casos de vício **material** (substantivo).

Assim, se o lançamento foi declarado nulo em virtude de cerceamento de defesa do sujeito passivo ou de a autoridade lançadora carecer de competência legal para exercer a atividade, a regra é aplicável, pois o vício não se refere ao conteúdo do ato, mas sim a um aspecto formal. Já no caso em que o lançamento é anulado porque o órgão julgador entendeu que a situação-base considerada como fato gerador do tributo não se enquadra com precisão na hipótese legal de incidência tributária, não tem lugar a regra, pois o vício é material e não formal. Na segunda hipótese, a fraseologia administrativa costuma afirmar que "lançamento é improcedente".

A maior discussão sobre a regra refere-se à possibilidade de enquadramento como hipótese de interrupção de fluência do prazo decadencial.

Se o prazo para a constituição do crédito já começara a fluir, em virtude de incidência da regra geral, e o lançamento foi efetivado antes de consumada a decadência, teoricamente, as preocupações se voltariam para o prazo de prescrição. Entretanto, se tal lançamento vier a ser anulado, volta a ter importância a decadência, pois a Administração Tributária não está impedida de fazer novo lançamento com a correção dos vícios que macularam o primeiro.

A solução mais óbvia para a situação seria afirmar que a Administração Tributária deveria efetuar o novo lançamento antes de concluído o lapso temporal de cinco anos cuja fluência começara de acordo com a regra geral do art. 173, I, do CTN.

Seria razoável também uma solução intermediária, segundo a qual o tempo decorrido entre a notificação do lançamento viciado e a sua anulação não seria contado para efeito de decadência (criando-se uma causa de suspensão do prazo).

O CTN, contudo, adotou a solução que mais beneficia a Fazenda Pública: a restituição integral do prazo.

Parte da doutrina entende que a regra estatui hipótese de **interrupção de prazo decadencial**, porque o prazo começara a fluir, e um evento (anulação de lançamento) fez com que o mesmo fosse devolvido. Uma outra corrente doutrinária afirma que não se trata de interrupção de prazo, mas sim de concessão de um **novo prazo**, totalmente independente do originário.

A distinção não é meramente acadêmica, pois dela decorrem efeitos práticos. Somente se pode interromper um prazo em curso, não sendo possível, perante a lógica, interromper a vida de quem já morreu. Caso se admita que o art. 173, II, do CTN traz causa de interrupção de decadência, deve-se entender que o dispositivo somente pode ser aplicado enquanto o prazo não se esvaiu. O raciocínio não encontra guarida no texto legal, uma vez que o Código faz o reinício do prazo depender apenas da anulação por vício formal de lançamento anteriormente realizado, não estabelecendo prazo para que a regra seja aplicada.

Assim, tendo em vista a redação do art. 173, II, parece mais adequada a conclusão de que o mesmo estipula prazo decadencial autônomo para o caso de anulação por vício formal de lançamento anteriormente realizado e não de interrupção de prazo decadencial.

Apesar do entendimento aqui defendido, no concurso para Procurador Federal realizado em 2004, o

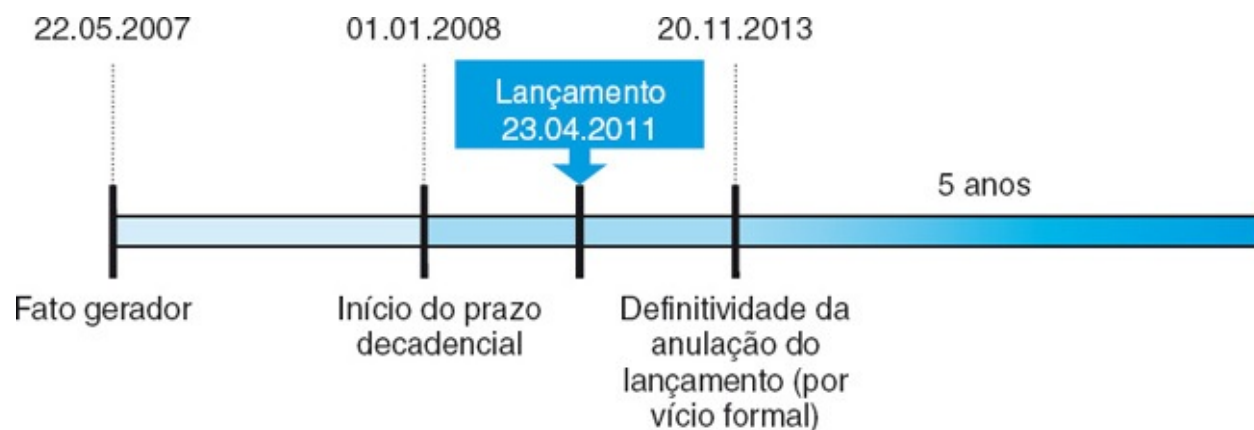
CESPE, mesmo após o julgamento dos recursos, considerou **errada** a seguinte assertiva: "A decadência, em direito tributário, refere-se ao direito de constituir o crédito tributário, não sendo o prazo decadencial sujeito a suspensão ou interrupção".

Ao que parece, o CESPE adota a primeira corrente, segundo a qual o art. 173, II, traz causa de interrupção de prazo decadencial. Quem segue esta linha também entende que o dispositivo engloba uma causa de suspensão do prazo prescricional, pois o mesmo não fluiria na pendência do processo em que se discute a validade do lançamento feito.

Em virtude da adoção da teoria pelo CESPE, transcrevem-se as palavras de Luciano Amaro que, mesmo criticando o dispositivo, interpreta-o no sentido seguido pela banca:

> "O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo) (…)".

A título de exemplo, imagine-se que, no dia 22 de maio de 2007, tenha ocorrido o fato gerador de determinada taxa sujeita a lançamento de ofício. Nesta situação, por conta da regra geral, o prazo decadencial começaria a fluir no primeiro dia do exercício seguinte (1.º de janeiro de 2008). Admita-se que, no dia 23 de abril de 2011, um agente público incompetente promova o lançamento do tributo e que, posteriormente, o sujeito passivo impugne o lançamento realizado, resultando na anulação de lançamento em virtude do vício formal decorrente da incompetência da autoridade lançadora. Se a declaração de nulidade se tornar definitiva no dia 20 de novembro de 2013, a partir desta data começará a fluir quinquênio legal para a realização de novo lançamento.

A situação proposta pode ser visualizada da seguinte forma:

9.1.5.4 Regra do lançamento por homologação

Conforme já estudado, o § 4.º do art. 150 do CTN, disciplinando a sistemática do lançamento por homologação, dispõe:

> "Art. 150. (…)

(…)

§ 4.º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Doutrina esmagadora tem entendido que o passar do prazo para a homologação, sem que esta tenha sido expressamente realizada, não apenas configura **homologação tácita**, mas também **decadência do direito de constituir o crédito tributário** relativo a qualquer diferença entre o valor antecipado pelo sujeito passivo e aquele que a Administração Tributária entende devido.

Aqui uma observação é muito importante. Normalmente, o lançamento por homologação não está sujeito à decadência, pois, com o passar do prazo sem providência administrativa, o lançamento se tem por perfeito e acabado. Entretanto, na linha adotada pela doutrina majoritária, é possível perceber que o passar do prazo para a homologação efetivamente extingue o direito de que se lancem diferenças entendidas devidas.

O que decai, na realidade, é o direito de a Administração Tributária **lançar de ofício** as diferenças apuradas, caso viesse a deixar de “homologar o lançamento”. Entretanto, passado o prazo sem qualquer providência, o lançamento por homologação reputa-se legalmente efetuado.

Seguindo esta linha, o CESPE, no concurso para Advogado da União, realizado em 2002, considerou **correta** a seguinte assertiva: “A despeito das controvérsias teóricas que cercam os institutos da prescrição e da decadência no direito civil, no direito tributário a doutrina considera que a segunda fulmina o direito de o fisco efetuar o lançamento do tributo; consequentemente, é correto afirmar que a decadência, via de regra, não atinge os chamados lançamentos por homologação”.

É interessante notar que, na sistemática do lançamento por homologação, tem-se o único caso em que **o prazo decadencial é contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador**. Entende-se que não se justificaria esperar um prazo razoável para o início da contagem de prazo (conforme ocorre na regra geral) porque a antecipação do pagamento provoca imediatamente o Estado a verificar sua correção, de forma que a inércia inicial já configura cochilo.

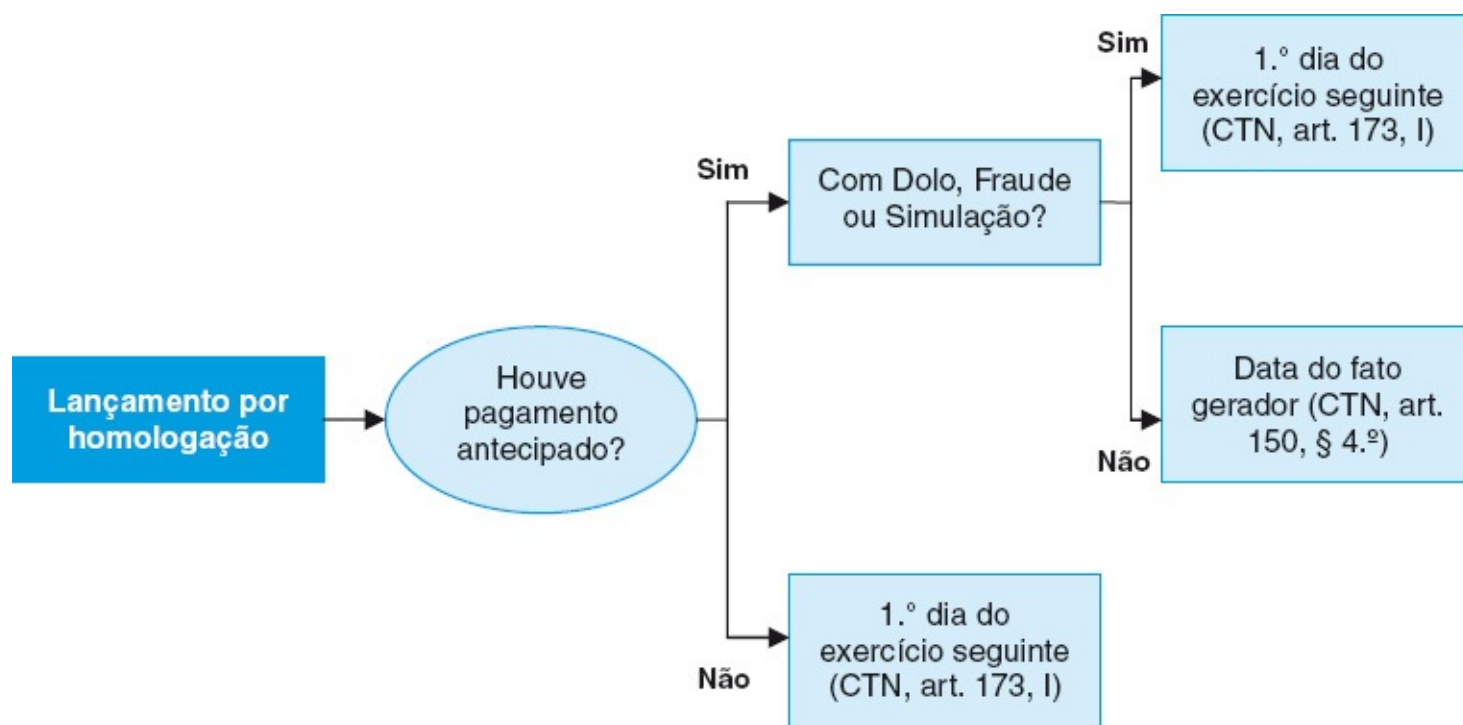
Justamente por isso, tem-se por correto o posicionamento do STJ, no sentido de que a regra do art. 150, § 4.º, **não é aplicável** nos casos em que o contribuinte não faz, até a data do vencimento, pagamento algum, devendo, neste caso, o prazo decadencial ser contado na forma definida na regra geral prevista no art. 173, I, do CTN.

Assim, se o contribuinte antecipou o pagamento dentro do prazo legal, mesmo que o valor recolhido tenha sido ínfimo, a homologação tácita ocorrerá em cinco anos, contados da data do fato gerador (CTN, art. 150, § 4.º). Se, ao contrário, o contribuinte não antecipou qualquer valor, o prazo para a realização do lançamento de ofício correspondente começará a fluir a partir do primeiro dia do exercício subsequente (CTN, art. 173, I), uma vez que, já no exercício financeiro em que verificada a omissão, seria possível ao Estado constituir o crédito relativo ao tributo não recolhido (STJ, 1.a Seção, EREsp 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 07.04.2000, *DJ* 08.05.2000, p. 53).

Dúvidas poderiam surgir quanto à solução a ser adotada, quando verificada a presença de **dolo, fraude ou simulação**, pois o § 4.º do art. 150 do CTN apenas excetua tais casos da regra que enuncia, sem, contudo, prever a regra aplicável a eles.

Não obstante algumas controvérsias, sedimentou-se em sede doutrinária o entendimento no sentido de que, na ausência de regra expressa, a contagem do prazo decadencial deveria ser feita de acordo com a regra geral do art. 173, I, do CTN.

A solução é a mais consentânea com o espírito do CTN, pois além do argumento irretocável da aplicabilidade da regra geral na ausência de regra específica, há de se ressaltar que a existência de dolo, fraude ou simulação gera dificuldades para que o Fisco descubra a realidade dos fatos, o que, nos termos já analisados, deve levar à concessão de um prazo razoável para o começo da contagem do prazo decadencial, como ocorre, conforme analisado, na regra geral constante do art. 173, I, do Código. Ademais, a descoberta do ilícito deve ter por consectário um procedimento que culmine com um lançamento de ofício, o qual se submete, no tocante ao prazo decadencial, à multicitada regra geral.

Em resumo, seguindo a doutrina majoritária, o termo inicial do prazo decadencial, na sistemática do lançamento por homologação, pode ser facilmente identificado por meio do seguinte esquema:

9.1.5.4.1 A tese dos "cinco mais cinco"

A partir de 1995, o STJ passou a adotar um entendimento que possuía o efeito de ampliar o prazo para que a Fazenda Pública constitua créditos tributários relativos a diferenças apuradas na sistemática do lançamento por homologação (REsp 58.918/RJ). Tratava-se da famosa **tese dos cinco mais cinco**, que, até o advento da LC 118/2005, possuía uma tese homônima referente ao prazo para que o sujeito passivo pleiteasse restituição de valores pagos a título de tributo na sistemática do lançamento por homologação.

A tese era engenhosa e decorria do entendimento de que as regras relativas à decadência do direito

de lançar eram exclusivamente aquelas constantes do *caput*, alíneas e parágrafo único do art. 173 do CTN. Nessa linha, a regra relativa ao prazo para homologação (CTN, art. 150, § 4.º) deveria ser complementada pela constante do art. 173, I, do mesmo Código.

Por conseguinte, a decadência somente se verificaria com o decurso de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo que possui o Estado para rever o lançamento.

Um exemplo ajuda na compreensão da tese.

Suponha-se que o fato gerador de um tributo sujeito a lançamento por homologação ocorra no dia 16 de março de 2006 e que o respectivo sujeito passivo, descumprindo a legislação aplicável, não realize qualquer pagamento até a data do vencimento. O prazo para "homologação" seria de cinco anos contados do fato gerador, expirando-se no dia 16 de março de 2011 (aplicação do art. 150, § 4.º, do CTN). Como no último dia do prazo a Administração Tributária poderia deixar de "homologar o lançamento" e constituir o crédito correspondente, o prazo para lançar de ofício seria de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte (1.º de janeiro de 2012). Nessa linha, a decadência somente ocorreria no dia 1.º de janeiro de 2017.

A situação pode ser visualizada da seguinte forma:

Pelo entendimento, quando o CTN afirmou que o prazo decadencial seria contado "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I), teria tomado como referência a data até a qual o lançamento poderia ser homologado.

A tese é, no mínimo, curiosa, pois fala em **homologação** quando o sujeito passivo não realizou qualquer pagamento sobre o qual tal atividade administrativa pudesse incidir, o que, por si só, já demonstraria sua incongruência com a essência da sistemática.

Pela peculiaridade do entendimento, transcreve-se o seguinte excerto, da lavra do STJ:

> "(…). À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar, a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o quinquídio, computar mais cinco anos. Surgiu assim a contagem do cinco mais cinco, merecendo adesão majoritária" (STJ, 2.ª T., AgRgREsp 251.831/GO, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 11.09.2001, *DJ* 18.02.2002).

Em provas objetivas de concurso público, a tese não tem sido cobrada. Contudo, é necessário conhecê-la, principalmente para citação em provas subjetivas.

9.1.5.4.2 O entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça

Nos julgados mais recentes, o Superior Tribunal de Justiça tem consolidado um entendimento mais consentâneo com o caminho apontado pela doutrina majoritária, nos termos explanados nesta obra. Resumidamente, na linha hoje seguida pela Corte, o prazo decadencial, na sistemática do lançamento por homologação, obedece às seguintes regras:

a) se o tributo não foi declarado nem pago, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte (aplicação do art. 173, I do CTN);

A regra decorre de algo já detalhado anteriormente, não trazendo qualquer novidade. **A homologação incide sobre o pagamento**. **Não havendo pagamento nem declaração de débito**, **não há o que homologar**, devendo, por conseguinte, ser utilizada a **regra geral de contagem do prazo decadencial** para efeito de realização de **lançamento de ofício**.

Em 2015, o Superior Tribunal de Justiça, na esteira do entendimento ora analisado, editou a **Súmula 555**, afirmando que “quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Esse era o caso clássico a que o STJ aplicava a tese dos cinco mais cinco, entendendo que terminado o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, haveria homologação tácita e, a partir do primeiro dia do exercício seguinte, deveria ser iniciada a contagem do prazo decadencial. Combinavam-se os arts. 173, I e 150, § 4.º do CTN, o que, agora, está definitivamente sepultado.

b) se foi realizado um pagamento, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos, contados da data do fato gerador, para homologar tal pagamento expressamente ou realizar eventual lançamento suplementar (de ofício), caso contrário, ocorrerá homologação tácita e o crédito estará definitivamente extinto (aplicação pura e simples do art. 150, § 4.º do CTN).

Também aqui não mais é possível a invocação da tese dos “cinco mais cinco”, apesar de existir precedente (hoje superado) do Superior Tribunal de Justiça admitindo, mesmo nessa hipótese, a absurda forma de contagem (Resp 463.521-PR, Rel. Ministro Luiz Fux, *DJ* de 19.05.2003).

Valem aqui as mesmas advertências feitas no item anterior aos eventuais candidatos a cargos de representação judicial da Fazenda Pública.

c) se o tributo foi declarado e não pago, não há que se falar em decadência, pois o crédito tributário estará constituído pela própria declaração de débito do contribuinte, sendo possível a imediata inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento da ação de execução fiscal (a preocupação passa, portanto, a ser com o prazo prescricional, contado a partir do vencimento do

prazo para pagamento)

Esse caso merece um maior detalhamento. Sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça, contrariando entendimento de boa parte da doutrina, entendeu que se o contribuinte elabora as declarações informando **débitos não pagos** e a lei prevê tal situação como **confissão de débito com efeito constitutivo do crédito tributário** (como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF – ou as Guias de Informação e Apuração ICMS – GIA), não há que se falar em decadência (AgRg nos EAg 670.326/PR). Nas decisões mais recentes, o STJ acabou por estender o raciocínio para todas as declarações tributárias existentes na sistemática do lançamento por homologação (AgRg no Ag 884.833/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* 07.11.2007). Atualmente, a tese adotada encontra-se cristalizada na **Súmula STJ 436**, cujo teor é o seguinte: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Em face do exposto, é lídimo afirmar que, na sistemática do lançamento por homologação, havendo **declaração de débito sem o correspondente pagamento**, na data do vencimento, serão verificados quatro efeitos:

– início da contagem do prazo prescricional;
– possibilidade de imediata inscrição do declarante em dívida ativa;
– impossibilidade de o declarante gozar dos benefícios da denúncia espontânea (Súmula STJ 360);
– legitimidade da recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa (Súmula STJ 446).

Na realidade, os quatro efeitos configuram meras consequências de se considerar definitivamente constituído o crédito tributário. Assim: a) o prazo prescricional começa a fluir porque seu termo inicial é a constituição definitiva do crédito (CTN, art. 174); b) não havendo mais prazo para que se faça o pagamento, deve ser providenciada a inscrição em dívida ativa (CTN, art. 201); c) se já há crédito, não é cabível denúncia espontânea, pois como esta é afastada pelo início de qualquer procedimento relacionado com a infração (CTN, art. 138, parágrafo único), também o será – e ainda com mais razão – quando o crédito tributário já estiver definitivamente constituído; d) se há crédito, a certidão é positiva, não gozando dos efeitos de negativa por não restar configurada qualquer das hipóteses constantes do art. 206 do CTN.

Pela profunda importância do julgado objeto de análise, transcrevem-se abaixo as pedagógicas palavras da Corte, constantes da respectiva Ementa (REsp 850.423-SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 28.11.2007):

> “TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.
>
> (…)

> 2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.
>
> 3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.
>
> 4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.
>
> 5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.
>
> (…)”.

9.1.5.4.3 O prazo decadencial e as contribuições para a Seguridade Social

O art. 45 da Lei 8.212/1991 estipula um prazo decadencial de dez anos para a realização do lançamento das contribuições para financiamento da seguridade social.

Desde a primeira edição desta obra, sustentou-se que a regra era de constitucionalidade extremamente duvidosa, uma vez que a matéria relativa à prescrição e decadência tributárias se encontra sob reserva constitucional de **lei complementar** (CF, art. 146, III, *b*).

No final do ano de 2007, o Superior Tribunal de Justiça acolheu a tese, afirmando expressamente que o art. 45 da Lei 8.212/1991 é **formalmente inconstitucional**. Pela extrema relevância do Acórdão, transcreve-se sua Ementa (grifou-se):

> “CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.
>
> 1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, *b*, da Constituição, segundo o qual **cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos**. Consequentemente, **padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social**.
>
> 2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente” (AI no REsp 616.348, Corte Especial, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJU* de 15.10.2007).

Finalmente, em 2008, o Supremo Tribunal Federal resolveu definitivamente as controvérsias sobre a

matéria, quando, em casos concretos que lhe foram submetidos (RREE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943), encampou a mesma tese esposada pelo STJ, editando a Súmula Vinculante 8, cujo teor é o seguinte:

> **STF – Súmula Vinculante 8** – "São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5.º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991".

Os efeitos temporais do enunciado foram modulados, de forma que os sujeitos passivos que pagaram as contribuições sem contestá-las ou sem posteriormente formularem pedidos de restituição antes da edição da Súmula Vinculante 8, não mais poderão formulá-los.

Diante do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o Congresso Nacional aproveitou a edição da Lei Complementar 128/2008 e expressamente revogou o citado art. 45 da Lei 8.212/1991, bem como o art. 46, que, padecendo exatamente do mesmo vício, dobrava os prazos de **prescrição** para as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social (LC 128/2008, art. 13, I, "a").

Digno de nota que apesar de a literalidade da Súmula Vinculante 8 não abrir exceção à inconstitucionalidade dos dispositivos legais nela citados, o próprio Supremo Tribunal Federal entende que a regra constante do parágrafo único do art. 5.º do Decreto-lei 1.569/1977 (que estipula uma hipótese de suspensão de prescrição de créditos débitos que deixariam de ser cobrados em virtude de comprovada inexequibilidade e de reduzido valor) é **aplicável no caso de créditos não tributários**. (RE 816084 AgR/DF). O julgado não altera em nada o posicionamento aqui explanado, uma vez que remanesce o entendimento no sentido da inconstitucionalidade das regras que versem sobre prescrição e decadência tributárias que não tenham sido veiculadas em lei complementar.

Em suma, a Súmula Vinculante 8 declara a **inconstitucionalidade** dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e a **inconstitucionalidade da aplicação em matéria tributária** do parágrafo único do art. 5.º do Decreto-lei 1.569/1977, sendo **constitucional a utilização deste último dispositivo em matéria não tributária**.

9.1.6 Prescrição

Opera-se a prescrição quando a Fazenda Pública não propõe, no prazo legalmente estipulado, a ação de execução fiscal para obter a satisfação coativa do crédito tributário.

Segundo o art. 174 do CTN, o prazo de prescrição é de cinco anos, iniciando sua contagem **da data da constituição definitiva do crédito tributário**.

Quando o sujeito passivo é notificado do lançamento, o crédito tributário está constituído não havendo mais que se falar em decadência (salvo se o lançamento vier a ser anulado). Como o Fisco exerceu seu direito, não mais pode ser atingido por um instituto que faz perecer os direitos dos inertes.

Em face das garantias do contraditório e da ampla defesa, é possível que o sujeito passivo impugne o lançamento realizado, instaurando um litígio e inaugurando a fase contenciosa do lançamento, o que, conforme se deduz do art. 145, I, do CTN, pode gerar uma alteração do próprio lançamento realizado.

Pode-se afirmar, portanto, que, com a notificação, o crédito **está constituído**, mas **não que ele está definitivamente constituído**. Por conseguinte, tem-se uma situação em que não se conta decadência –

porque a Administração já exerceu seu direito – nem prescrição por conta da ausência de definitividade do lançamento efetuado.

Não havendo pagamento ou impugnação ou, em havendo esta, concluído o processo administrativo fiscal e ultrapassado o prazo para pagamento do crédito tributário sem que o mesmo tenha sido realizado, começa a fluir o prazo prescricional.

Também no que concerne à prescrição, a Lei 8.212/1991 tentou dobrar o prazo previsto no CTN. No art. 46 da Lei, afirma-se que "o direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos". Valem para o dispositivo os mesmos comentários feitos no tópico relativo ao prazo de decadência no lançamento por homologação (item 9.1.5.4), principalmente no que concerne à **inconstitucionalidade decorrente da invasão de competência reservada à lei complementar**. Nessa linha, com a edição, pelo STF, da **Súmula Vinculante 8**, tem-se por definitivamente afastada do ordenamento jurídico brasileiro a aplicabilidade do prazo dobrado previsto pelo citado dispositivo legal. Conforme ressaltado anteriormente, diante do posicionamento do STF, o Parlamento optou por revogar expressamente o dispositivo (LC 128/2008, art. 13, I, "a").

Foi também a reserva de lei complementar que fundamentou a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado de Santa Catarina que determinava o arquivamento de processo administrativo tributário sem a possibilidade de revisão ou renovação do lançamento, quando as impugnações e os recursos eventualmente interpostos não fossem julgados dentro do prazo determinado por lei (até a promulgação da lei reclamada pelo dispositivo, seria aplicado o prazo de 12 meses, previsto no ADCT). O STF entendeu que a norma estatuía caso de prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, sem qualquer previsão no CTN ou em outra lei complementar nacional, sendo, por conseguinte, inconstitucional (STF, Tribunal Pleno, ADI 124/SC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 01.08.2008, *DJe* 17.04.2009, p. 11).

9.1.6.1 Interrupção do prazo prescricional

Existem situações estritamente definidas em lei em que o prazo prescricional é integralmente devolvido à pessoa que seria prejudicada pela sua consumação. Trata-se dos casos de interrupção do prazo prescricional, normalmente configurando hipóteses em que o interessado age na busca da satisfação do seu direito, demonstrando não estar em situação de inércia.

Os casos de interrupção do prazo prescricional estão enumerados no art. 174 do CTN da seguinte forma:

> "Art. 174. (…)
> (…)
> Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
> I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
> II – pelo protesto judicial;
> III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
> IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do

débito pelo devedor”.

Nos três primeiros casos, a interrupção ocorre em decorrência de ato praticado na seara **judicial**. Somente na última hipótese (confissão de dívida) aparece a expressão “ainda que extrajudicial”, possibilitando a interrupção na seara administrativa.

A última hipótese também merece um destaque especial por configurar a única situação de interrupção que pode decorrer de iniciativa do próprio devedor, pois, conforme se pode verificar em todos os demais casos, a interrupção decorre de ato em que o credor manifesta sua intenção de receber o crédito, demonstrando não estar inerte.

9.1.6.1.1 O despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal

O dispositivo que hoje prevê a interrupção do prazo prescricional “pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal” tem sua atual redação dada pela Lei Complementar 118/2005. Até então, o CTN previa que a interrupção ocorreria “pela citação pessoal feita ao devedor”.

A redação anterior criava um conflito com o art. 8.º, § 2.º, da Lei 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais), em cuja redação se afirmava que “o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição”. O Superior Tribunal de Justiça entendia que, em se tratando de execuções fiscais da dívida ativa de natureza tributária, o dispositivo não poderia ser aplicado, uma vez a Lei das Execuções Fiscais é ordinária e, quando da sua edição (1980), o CTN já possuía *status* de lei complementar (STJ, 1.ª T., AgRg REsp 323.442/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 16.08.2001, *DJ* 24.09.2001, p. 248).

A prevalência da redação anterior do CTN possibilitava ao devedor fugir à citação pessoal, de forma a manter artificiosamente a fluência do prazo prescricional. Tal situação era por demais injusta para a Fazenda Pública que, mesmo agindo (propondo a ação de execução fiscal), poderia ver seu direito perecer por algo que lhe é alheio (a fuga do devedor).

É relevante ressaltar que, seguindo a mesma diretriz – evitar que a Fazenda seja prejudicada por demora que não lhe pode ser imputada –, o STJ entende que “o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional” (REsp 1.120.295-SP).

Em termos menos congestionados, **o que a Fazenda tem a obrigação de realizar dentro do prazo prescricional é o ajuizamento da ação de execução fiscal**, sendo incompatível com o bom senso imaginar a possibilidade de a Fazenda promover ajuizamento tempestivo e o juiz decretar a prescrição em virtude de ele mesmo ter ordenado a citação do executado após o prazo prescricional. Neste contexto, parece possível invocar a pedagógica lição cristalizada na Súmula 106 do próprio STJ, em que se afirma o seguinte:

> **STJ, Súmula 106** – “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição ou decadência”.

O raciocínio, além de decorrer de imperativo de lógica, era também fundamentado na interpretação conjunta do art. 174, parágrafo único, I, do CTN (ora analisado) com o art. 219, § 1.º, do Código de Processo Civil, no qual expressamente se afirma que "a interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação" (destaque-se que no julgamento do REsp 1.120.295-SP a primeira Seção do STJ não enxergou empecilho em se utilizar o CPC na análise de prescrição tributária, matéria constitucionalmente reservada a lei complementar).

Apesar do advento do Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), a tese encampada pelo STJ não deve ser alterada, pois o art. 240, § 1.º, do NCPC estipula praticamente a mesma regra, ao afirmar que "a interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação".

9.1.6.1.2 O protesto judicial e a constituição em mora

O protesto judicial e a adoção de atos que constituam em mora o devedor não são, na prática, meios utilizados pela Fazenda Pública para manifestar seu interesse em receber o montante objeto de lançamento. A medida tomada no caso de inadimplência é logo o ajuizamento da ação de execução fiscal.

É importante saber, contudo, que qualquer medida judicial adotada pelo credor, demonstrando que não está inerte e que deseja receber o valor lançado, constituirá em mora o devedor, restituindo ao credor o prazo prescricional na sua integralidade. Estão incluídas na regra, além dos protestos judiciais (citados redundantemente no inciso II, pois já alcançados pelo genérico inciso III), as interpelações e notificações judiciais, bem como os arrestos e demais medidas cautelares.

9.1.6.1.3 A confissão de dívida

A quarta hipótese de interrupção do prazo prescricional dá-se "por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor".

Conforme comentado anteriormente, essa hipótese possui duas peculiaridades importantes: é a única que pode ocorrer **extrajudicialmente** e a única que pode se verificar por **iniciativa do devedor**.

Os casos mais comuns de verificação concreta da hipótese ocorrem no pedido de parcelamento e no de compensação do débito, pois quem solicita tais providências demonstra concordar com a existência do débito, de forma que, mesmo sem que o credor envide esforços concretos para a satisfação do seu crédito, terá o prazo integralmente restituído.

Curiosamente, com a **formulação do pedido** de parcelamento do débito, ocorre a **interrupção** do prazo prescricional; com o **deferimento do pedido**, a exigibilidade do crédito estará suspensa, o que, conforme se verá no item a seguir, também **suspenderá o prazo de prescrição** (alguns autores falam que nessa hipótese a fluência do prazo ficará **impedida**). Assim, a Fazenda Pública, além de contar com a **devolução integral** do prazo (decorrência da **interrupção**), também terá, caso deferido o pleito, a **paralisação** (ou impedimento) **da fluência** do prazo que lhe foi devolvido (consequência da **suspensão**).

Na hipótese de **descumprimento do parcelamento**, o prazo prescricional volta a fluir, tendo como novo termo inicial o dia em que o devedor deixar de adimplir o acordo celebrado (Súmula 248 do extinto

TFR). De maneira semelhante, o prazo também terá seu curso reinaugurado caso o devedor venha a ser **formalmente excluído de um programa de parcelamento** (como o REFIS, por exemplo), situação em que o crédito recupera imediatamente sua exigibilidade, surgindo para a Fazenda a pretensão de cobrança dos valores devidos. Tais efeitos se verificam mesmo que o devedor continue a pagar as parcelas voluntariamente (por liberalidade). Caso a Fazenda se acomode com o recebimento das parcelas e não promova a execução fiscal, a manutenção da fluência do prazo extintivo poderá resultar na prescrição dos valores ainda não pagos (REsp 1.493.115/SP).

Apesar de demonstrar concordância com o débito objeto de confissão, nada impede a formulação posterior de pedido de restituição, pois a restituição de valores indevidamente recolhidos deve ser feita "independentemente de prévio protesto" (CTN, art. 165), sendo irrelevante, para efeito de restituição, o estado de espírito ou as razões íntimas do devedor no momento do pagamento.

9.1.6.2 Suspensão do prazo prescricional

No subitem anterior, afirmou-se que, ocorrida uma causa de **interrupção** do prazo de prescrição, este é **integralmente devolvido** ao credor. Trata-se de um fenômeno instantâneo, de forma que o prazo é interrompido e, logo após, **volta a fluir pelo seu total**.

Nos casos de **suspensão**, o prazo fica sem fluir durante o tempo em que durar a respectiva causa e, cessada esta, **volta ao seu curso apenas pelo que lhe faltava**.

Assim, se um prazo de cinco anos flui até atingir três anos e é **interrompido**, o mesmo volta imediatamente ao seu curso pelo total, de forma que restarão ao interessado os mesmos cinco anos iniciais. Se houver **suspensão** no final do terceiro ano, o prazo para de fluir e, cessada a causa suspensiva, volta ao seu curso pelos dois anos restantes.

O CTN **não** prevê expressamente as hipóteses de **suspensão** da fluência do prazo prescricional. Entretanto, conforme já foi estudado, em face da regra prevista no parágrafo único do art. 155 do Código, durante o tempo decorrido entre a concessão de **moratória em caráter individual** obtida de maneira fraudulenta e a sua "revogação" (o correto seria **anulação**), não corre a prescrição. É lícito afirmar, portanto, que ocorreu a **suspensão do prazo prescricional** no período.

Como já analisado, a regra do art. 155, parágrafo único, é aplicável também ao **parcelamento**, à **remissão**, à **isenção** e à **anistia** obtidos em **caráter individual** com base em procedimento fraudulento. Assim, ocorre suspensão do prazo prescricional em todos esses casos.

Além dessas hipóteses, tem-se entendido que, em **todos os casos em que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa** (CTN, art. 151), **também estará suspenso o respectivo prazo prescricional**. O raciocínio decorre do simples fato de que a prescrição não pode punir o credor que não age porque está legalmente impedido de fazê-lo. Ora, não se pode continuar a contagem de um prazo para que a Fazenda Pública tome uma providência que está legalmente proibida de tomar (promover ação de execução fiscal).

Apesar de não estar expressa no Código Tributário Nacional, a regra é cobrada em provas de concurso público, conforme demonstra a seguinte assertiva, proposta pelo CESPE no certame para

provimento do cargo de Procurador do Ministério Público no Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, realizado em 2007: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Constitui hipótese de suspensão da prescrição a concessão de medida liminar em mandado de segurança” (**correta)**.

Já o art. 2.º, § 3.º, da Lei 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais), prevê que a **inscrição do crédito tributário em dívida ativa** “suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo”.

Assim, se a Fazenda Pública, poucos dias antes da consumação da prescrição, inscreve o débito em dívida ativa (providência necessária à execução), terá bastante tempo disponível para evitar a consumação do prazo. O motivo é bem simples. A Fazenda passa a ter um acréscimo de cento e oitenta dias no tempo disponível para ajuizar a ação. Com a distribuição da execução fiscal, o prazo volta a fluir, mas logo a seguir, com o despacho do juiz ordenando a citação, haverá a interrupção prevista no art. 174 do CTN, de forma que o prazo de cinco anos será integralmente restituído.

No âmbito do STJ, contudo, tem-se entendido que a LEF não poderia estipular causa de suspensão do prazo prescricional não prevista no CTN (que tem *status* de lei complementar), de forma que a previsão não poderia ser aplicada para as execuções fiscais da dívida ativa de natureza tributária (STJ, 1.ª T., REsp 249.262/DF, Rel. Min. José Delgado, j. 18.05.2000, *DJU* 19.06.2000, p. 120).

Não obstante a jurisprudência, as bancas (principalmente a ESAF) continuam cobrando a regra. As questões são elaboradas de maneira blindada, normalmente citando a própria lei (*Segundo a Lei das Execuções Fiscais…*). Neste caso, como nos semelhantes, devem ser consideradas corretas as questões que transcreverem a lei. Entretanto, é importante conhecer a jurisprudência, dada a possibilidade de cobrança nas provas com maior grau de exigência.

Por fim, a Lei das Execuções Fiscais, no seu art. 40, trouxe mais um caso de suspensão do prazo prescricional. Pela peculiaridade da previsão, transcreve-se o dispositivo:

> “Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
>
> § 1.º Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
>
> § 2.º Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.
>
> § 3.º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução”.

Como o § 3.º afirma que se os bens forem encontrados “a qualquer tempo”, os autos serão desarquivados para prosseguimento da execução, as Fazendas Públicas defendiam que, na situação, o prazo prescricional estaria suspenso por prazo indefinido. Se a tese fosse adotada, estaria institucionalizado um inusitado caso de imprescritibilidade em matéria tributária.

Todavia, novamente mantendo sua coerência com relação à matéria de prescrição, o STJ tratou de afastar a tese fiscal. Neste sentido, é extremamente pedagógico o seguinte fragmento (AGREsp 323.442/SP):

> "O art. 40 da Lei 6.830/1980, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. A sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do Código Tributário Nacional. 4. Repugna aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. 5. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via de prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes. 6. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174 do CTN, nele não incluídos os do art. 40 da Lei 6.830/1980. Há de ser sempre lembrado que o art. 174 do CTN tem natureza de Lei Complementar".

Atualmente o art. 40 da LEF conta com mais um parágrafo, incluído pela Lei 11.501/2004. O novo dispositivo acaba com qualquer pretensão no sentido de se entender que a regra prevista no art. 40 cria caso de imprescritibilidade. É a seguinte a redação do dispositivo:

> "Art. 40. (…)
>
> § 4.o Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato".

O dispositivo deixa claro que, após a ordem de arquivamento, não mais se pode afirmar que o prazo prescricional ficará suspenso indefinidamente, podendo o magistrado – e aí é a grande novidade – decretar de ofício a prescrição intercorrente. O STJ não demorou a analisar a matéria e prolatou acórdão cuja ementa ficou assim redigida:

> "A jurisprudência do STJ, no período anterior à Lei 11.051/2004, sempre foi no sentido de que a prescrição intercorrente em matéria tributária não podia ser decretada de ofício.
>
> 2 – O atual § 4.º do art. 40 da LEF (Lei 6.830/1980), acrescentado pela Lei 11.051, de 30.12.2004 (art. 6.º), viabiliza a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso.
>
> (…)" (STJ, 1.ª T., REsp 735.220/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 03.05.2005, *DJ* 16.05.2005, p. 270).

Não obstante a decisão, há de se perceber que, de uma maneira um tanto quanto incoerente com a tese de que a matéria relativa à prescrição tributária está reservada à lei complementar, admitiu-se como aplicável a suspensão do prazo prescricional por um ano, enquanto estiver suspenso o curso do processo

de execução em virtude de não serem encontrados o devedor ou bens sobre os quais possa recair a penhora.

No que concerne à possibilidade de decretação de ofício da prescrição por parte do juiz, não há qualquer vício formal na disciplina mediante lei ordinária, pois a regra não definiu prazos prescricionais, sua maneira de contagem ou seus termos iniciais ou finais. Apenas se concedeu ao juiz um poder, numa norma tipicamente processual civil. Registre-se, por oportuno, que o art. 53 da Lei 11.941/2009 permitiu o **reconhecimento de ofício da prescrição tributária pela própria autoridade administrativa**, o que configura uma medida salutar para evitar a propositura de ações de execução fiscal intempestivas e tendentes a gerar prejuízos para a própria Fazenda exequente.

Segundo o STJ, os arts. 40 da LEF e 174 do CTN podem – e devem – ser interpretados harmonicamente (REsp 194.296/SC), o que levou o Tribunal a editar a Súmula 314, cuja redação é a seguinte: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".

Por fim, há de se recordar que é da natureza da prescrição prejudicar aqueles que se quedam inertes e não tomam as providências para o exercício de seus direitos, não sendo razoáveis interpretações que reconheçam a prescrição quando a paralisação de um processo de execução decorre de determinação da própria autoridade judicial (perante a qual tramita uma ação anulatória, por exemplo) ou de ato do executado (interposição de embargos, por exemplo). Assim, pode-se afirmar genericamente que suspendem a prescrição no curso do processo de execução (daí a terminologia "prescrição intercorrente") os atos e fatos **não imputáveis ao exequente** que ensejem a suspensão **da própria pretensão executiva**.

Em face de tudo o que foi exposto, como resumo, pode-se afirmar que suspendem a fluência do prazo prescricional:

a) a concessão de moratória, parcelamento, remissão, isenção e anistia em caráter individual e mediante procedimento fraudulento do beneficiário (nestes casos o prazo ficará suspenso até a "revogação" do favor);
b) as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN (nestes casos a suspensão durará até que o crédito volte a ser exigível);
c) a inscrição do crédito tributário em dívida ativa (a suspensão durará 180 dias ou até a distribuição da ação de execução fiscal, se esta ocorrer primeiro);
d) a ordem judicial suspendendo o curso da execução fiscal, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (neste caso a suspensão deve durar um ano, após o qual o processo será arquivado e o prazo para prescrição intercorrente voltará a fluir do seu início).
e) os demais atos e fatos não imputáveis ao exequente que ensejem a suspensão da própria pretensão executiva.

A moratória e o parcelamento aparecem como causas de suspensão tanto na letra *a* como na *b*. A

alínea *b* é mais ampla e poderia levar à conclusão de que a concessão de moratória sempre suspenderia a exigibilidade do crédito tributário, não sendo necessária a análise da utilização de procedimentos fraudulentos para a sua obtenção. Entretanto, há de se recordar que, segundo lição basilar de direito administrativo, os atos administrativos nulos não geram efeitos, salvo quanto a terceiros de boa-fé. Assim, aplicando a teoria à risca, a moratória obtida de maneira fraudulenta não geraria qualquer efeito, nem mesmo o de suspender o prazo prescricional.

Daí a necessidade de se estipular expressamente que, mesmo se verificando que a concessão de moratória em caráter individual foi um ato administrativo nulo, um efeito seu permanecerá, qual seja o de suspender o prazo prescricional.

9.1.7 Conversão do depósito em renda

Conforme já analisado, o sujeito passivo que discorda de lançamento efetuado pode decidir por contestá-lo judicial ou administrativamente.

Caso opte pela via judicial, é conveniente que adote alguma medida que suspenda a exigibilidade do crédito tributário contestado, pois, caso contrário, não haverá impedimento para que a Fazenda Pública proponha a ação de execução fiscal, constrangendo-lhe o patrimônio. A alternativa mais viável no caso é o **depósito do montante integral**.

Se optar pela via administrativa, já conseguirá a suspensão da exigibilidade mediante o manejo das reclamações e recursos previstos na lei respectiva. Entretanto, pode ser conveniente a realização do depósito para evitar a fluência dos juros de mora.

Em qualquer caso, não obtendo sucesso no litígio instaurado, a importância depositada será convertida em renda da Fazenda Pública interessada, de forma que o crédito tributário respectivo será extinto.

A conversão do depósito em renda é modalidade de extinção do crédito tributário necessariamente ligada à existência de um depósito anteriormente realizado.

Além do caso da realização de depósito com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário e/ou a fluência dos juros de mora, também existe a possibilidade de conversão em renda de depósito realizado em sede de ação de consignação em pagamento. Como será visto adiante, nesta espécie de ação o sujeito passivo deposita o montante que entende devido e não o exigido pela Fazenda Pública, sendo possível que a conversão em renda extinga apenas parcialmente o crédito tributário, devendo a diferença ser cobrada com os acréscimos legais.

9.1.8 Pagamento antecipado e a homologação do lançamento

Consoante analisado, na sistemática do lançamento por homologação, o sujeito passivo calcula o montante do tributo devido, antecipa o pagamento e fica no aguardo da homologação do seu proceder pela autoridade administrativa.

Segundo o § 1.º do art. 150 do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Assim, pode-se afirmar que o crédito tributário objeto de lançamento por homologação somente se poderá considerar definitivamente extinto quando a autoridade administrativa competente homologar a atividade do sujeito passivo ou – usando as infelizes palavras do § 1.º do art. 150 e do inciso VII do art. 156, ambos do CTN – quando houver "homologação do lançamento".

Relembre-se, entretanto, que, após o advento da Lei Complementar 118/2005, **para o exclusivo efeito de definição do termo inicial do prazo para pleitear restituição**, considera-se extinto o crédito tributário, também na sistemática do lançamento por homologação, na **data do pagamento**.

9.1.9 Consignação em pagamento julgada pela procedência

A ação de consignação em pagamento é o meio processual adequado para que o sujeito passivo exerça o seu **direito de pagar e obter a quitação do tributo**, quando tal providência está sendo obstada por fato imputável ao credor.

Pode parecer estranho se falar em direito de pagar, quando normalmente se falaria em dever. Há de se recordar, contudo, que o sujeito passivo tem legítimo interesse em proceder ao pagamento tempestivamente, uma vez que os efeitos da mora em direito tributário são automáticos, fazendo com que o adimplemento extemporâneo tenha como consectário a incidência de juros e multa.

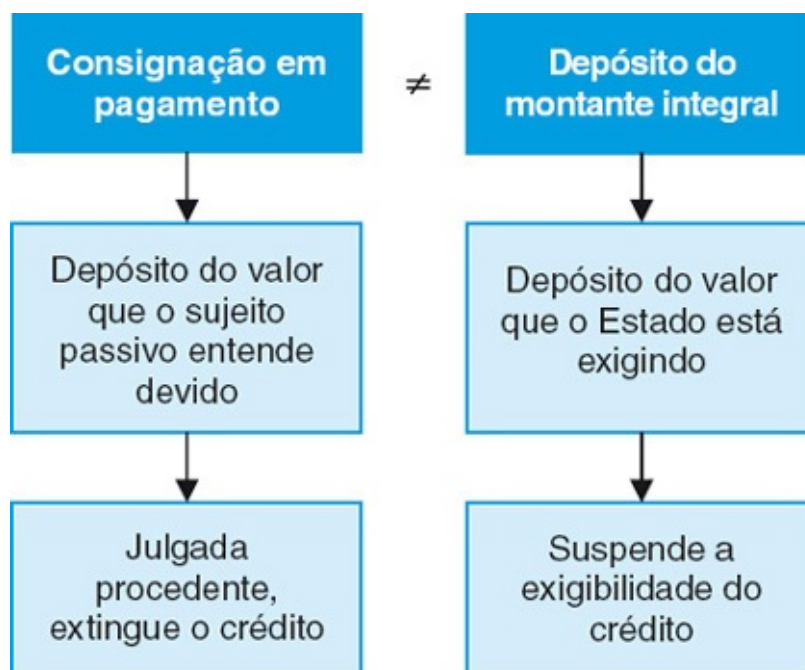
No art. 164 do CTN, estão estabelecidas as regras relativas à utilização da consignação em pagamento em matéria tributária. A redação do dispositivo é a seguinte:

> "Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:
>
> I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
>
> II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
>
> III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.
>
> § 1.º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.
>
> § 2.º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis".

A primeira observação relevante é que o consignante deposita o valor que entende devido e não aquele exigido pelo Fisco. Essa é uma distinção fundamental entre o **depósito do montante integral**, causa de **suspensão da exigibilidade** do crédito tributário, e o depósito feito a título de **consignação em pagamento**, cujo julgamento pela procedência é causa de **extinção** do crédito tributário.

O particular que deposita o montante integral exigido pelo Fisco vai discutir judicial ou administrativamente o crédito tributário. Tem ele a esperança de, logrando sucesso no litígio, levantar o valor depositado. Já no caso da consignação em pagamento, em consonância com o § 1.º do dispositivo

acima transcrito, o consignante se propõe a pagar determinado montante e o deposita, não importando qual o valor que o Fisco entende devido. Neste sentido é a jurisprudência do STJ (STJ, 2.ª T., REsp 26.156, rel. Min. Américo Luz, j. 17.10.1994, *DJU* 07.11.1994, p. 30.014).

As hipóteses podem ser visualizadas da seguinte forma:

É por conta da diferença apontada que, ao fim da discussão que sucede ao depósito do montante integral, caso haja insucesso do depositante, o crédito tributário será extinto na sua integralidade, não havendo diferença a ser cobrada, pois o valor depositado era o exigido pelo Fisco. Já na consignação em pagamento, caso haja insucesso do particular, o pagamento não se reputa efetuado, tendo o particular de arcar com os acréscimos legais relativos à diferença.

No que concerne aos acréscimos legais, a literalidade do § 2.º acima transcrito causa a impressão de que os juros e multas incidirão sobre o valor total do débito. Esta, entretanto, não é a interpretação mais justa, como se passa a demonstrar.

Suponha-se, a título de exemplo, que determinado contribuinte consigne em pagamento o montante de dez mil reais. Ao final do processo a decisão judicial julga parcialmente improcedente o pedido formulado, afirmando que o montante devido é de quinze mil reais. Se fosse seguido à risca o entendimento decorrente da literalidade, haveria cobrança de juros sobre o valor total do crédito tributário (quinze mil reais). A solução é por demais injusta, pois aquele que deposita um valor entendendo-o indevido, partindo para uma discussão (depósito do montante integral), não pode ser tratado de maneira melhor do que o particular que quer pagar determinado valor, reconhecendo-o devido.

Por tudo, a interpretação correta do dispositivo é no sentido de que se a consignação foi julgada improcedente em parte, em virtude de o valor consignado ter sido considerado insuficiente para a total extinção do crédito, o autor terá de pagar juros e multa **apenas sobre a diferença** entre o valor consignado e aquele que, ao final, foi considerado devido.

Analisados os aspectos gerais sobre a matéria, passa-se ao estudo das hipóteses de consignação

expressamente previstas no Código Tributário Nacional.

A primeira hipótese prevista no CTN é a da **recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória**.

Imagine-se, por exemplo, que determinado particular deseja alienar um apartamento e precisa, para tanto, apresentar certidão negativa de débito de IPTU, taxas e contribuições de melhoria relativas ao imóvel. Comparecendo à Secretaria de Finanças do Município, é informado de que possui débitos de IPTU relativos ao imóvel que quer alienar e a outros dois. Como o objetivo é alienar o imóvel específico, o particular tenta pagar o débito a tal unidade, sendo informado por um servidor que o pagamento somente poderá ser realizado se abranger todos os débitos de IPTU em que o interessado figure como sujeito passivo.

A exigência do servidor é ilegal. O particular tem o direito de quitar o crédito tributário que quiser. É o caso de utilização da consignação em pagamento.

Apesar de o dispositivo referir-se à subordinação do recebimento ao pagamento de outro tributo ou penalidade, também é cabível o manejo da ação de consignação em pagamento no caso de subordinação do recebimento ao pagamento de juros e correção monetária. O STJ já chegou a afirmar que esta hipótese é **típica** de utilização da ação (REsp 55.911/SP).

A segunda hipótese apontada pelo Código é a da **subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal**.

Se os procedimentos burocráticos exigidos pela Administração para recebimento do pagamento (preenchimento de requerimentos ou formulários, obtenção de vistos ou quaisquer outros) não têm fundamento legal, o caso é de consignação em pagamento.

Se as exigências têm fundamento legal, devem ser cumpridas, não sendo caso de manejo da ação. Assim, se a legislação estipula que o pagamento deve ser feito em agência bancária e mediante o preenchimento de determinada guia, há fundamento legal para a exigência administrativa, devendo ser negada a possibilidade de o contribuinte quitar o crédito mediante entrega de dinheiro a servidor na repartição.

A terceira hipótese é a da **exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador**.

O dispositivo trata da “tentativa de bitributação”, que pode ser verificada, por exemplo, no caso de dois Municípios limítrofes notificarem o mesmo contribuinte para pagar IPTU sobre o mesmo imóvel. O particular pode ajuizar a ação de consignação em pagamento, requerendo a citação dos dois Municípios, para que estes tenham condições de trazer os argumentos que desejarem no intuito de demonstrar seu direito, comprovando a respectiva competência.

Segundo a jurisprudência, é também possível a utilização da ação consignatória para que o sujeito passivo satisfaça seu direito de “pagar corretamente o tributo quando entende que o Fisco está exigindo prestação maior que a devida” (STJ, REsp 667.302/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 21.10.2004, *DJ* 22.11.2004, p. 292). Perceba-se que a situação não está expressamente prevista nos incisos do art. 164, o que demonstra que as restrições que o dispositivo faz sobre o objeto da ação devem ser

consideradas em termos.

Por fim, uma observação muito importante para quem vai se submeter a provas objetivas de concurso público. Devem ser consideradas **incorretas** as assertivas que afirmem ser a ação de consignação em pagamento causa extintiva do crédito tributário, pois a extinção somente ocorre quando a ação é julgada procedente. Assim, somente são **corretas** as assertivas que atestem ser hipótese de extinção **a consignação em pagamento julgada procedente** ou, de maneira mais técnica, a consignação em pagamento **cujo pedido foi julgado procedente**.

9.1.10 Decisão administrativa irreformável

Se o sujeito passivo, irresignado com lançamento efetuado pela autoridade administrativa, oferece impugnação, acaba por instaurar um litígio que seguirá as regras da lei do processo administrativo fiscal do respectivo ente tributante.

Se, ao final do litígio, a decisão for pela improcedência do lançamento, o crédito estará definitivamente extinto.

A improcedência do lançamento pode decorrer de razões formais ou de razões materiais.

Quando o vício do lançamento é meramente formal, ele pode ser repetido (inclusive ocorre a devolução do prazo decadencial decorrente da decisão anulatória definitiva – CTN, art. 173, II). O típico exemplo é o do lançamento realizado por autoridade incompetente.

É possível também que o lançamento tenha sido anulado por vício material (de conteúdo). Imagine-se, por exemplo, um lançamento de crédito relativo a imposto de importação não pago sobre a entrada de pescados capturados fora do mar territorial brasileiro. Ora, o pescado, nesta situação, não é mercadoria estrangeira. Não ocorre fato gerador, não há obrigação tributária. O crédito porventura constituído tem existência meramente formal. Após a anulação do lançamento, não se abre novo prazo para nova constituição de crédito e esta, por óbvio, não deve ser realizada.

Em qualquer dos casos, não é razoável imaginar que a matéria relativa a lançamento anulado seja submetida ao Judiciário, pois o particular não tem interesse em rediscutir matéria que foi objeto de decisão favorável. Também não parece haver interesse de agir por parte de Fazenda Pública, uma vez que ela própria, por meio de órgãos especializados, decidiu pela improcedência do lançamento.

Não obstante o entendimento, é necessário perceber que o inciso IX do art. 156 do CTN, ao prever a extinção do crédito por decisão administrativa irreformável, conceitua esta como sendo "a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória". Por conseguinte, o dispositivo parece admitir que a Fazenda Pública busque no Judiciário a anulação de decisão que ela mesma proferiu.

Somente diante de graves vícios na decisão prolatada pelo órgão julgador, pode-se imaginar a propositura, pela Fazenda Pública, de ação visando a anular sua própria decisão. Como exemplo, poderia ser imaginada a situação em que se comprove que parte das autoridades julgadoras foi corrompida para votar favoravelmente ao contribuinte.

Não obstante parecer juridicamente despropositado, na esfera federal existem atos da Procuradoria-

Geral da Fazenda Nacional determinando a obrigatoriedade do representante da Fazenda Pública propor ao Poder Judiciário ações anulatórias contra acórdãos do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que afastem a aplicação de leis ou de decretos (Parecer PGFN/CRJ 1.087/2004 e Portaria PGFN 820/2004).

Registre-se que a Medida Provisória 449/2008 extinguiu os Conselhos de Contribuintes incorporando suas atribuições ao novo **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. A Câmara Superior de Recursos Fiscais passou a ser um dos órgãos do novo Conselho.

9.1.11 Decisão judicial passada em julgado

Diz-se que a decisão judicial passou (ou transitou) em julgado quando contra a mesma não mais cabe recurso, situação em que o julgamento passa a gozar de imutabilidade constitucionalmente protegida (CF, art. 5.º, XXXVI).

Por óbvio, assim como na decisão administrativa irreformável, somente extingue o crédito tributário a decisão judicial passada em julgado **favorável ao sujeito passivo.**

Valem aqui os mesmos comentários realizados no tópico anterior quanto à diferenciação entre a anulação de lançamento por vício formal ou material.

9.1.12 Dação em pagamento em bens imóveis

Segundo lição civilista, a dação em pagamento é a forma de extinção das obrigações em que o credor consente em receber do devedor prestação diversa da que lhe é devida.

Em direito tributário, a prestação devida pelo sujeito passivo é pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir (CTN, art. 3.º), de forma que haverá dação em pagamento quando o Estado consentir em extinguir o crédito tributário mediante o recebimento de algo que não seja dinheiro.

Conforme consta do art. 156, XI, do CTN, a prestação substitutiva do pagamento em dinheiro **somente poderá ser a entrega de um bem *imóvel***.

Há uma discussão sobre a possibilidade de quitação de crédito tributário mediante dação em pagamento em bens móveis, títulos ou direitos. A celeuma novamente remete para a questão de a lista de hipóteses extintivas do crédito ser taxativa ou exemplificativa.

Conforme já estudado, tem-se entendido pela taxatividade do rol, em virtude de o art. 141 do Código estipular que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou **extingue**, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, o que impede que novas hipóteses sejam criadas, salvo mediante a utilização de lei complementar de caráter nacional, alterando o próprio Código.

Assim, tem-se entendido que o rol é taxativo, de forma que somente é possível a extinção de crédito tributário mediante dação em pagamento de bens imóveis, jamais de móveis.

O posicionamento, apesar de controverso em sede doutrinária, tem sido seguido à risca em provas de concurso público, conforme demonstra a assertiva abaixo, proposta pela ESAF no concurso para Auditor do Estado de Minas Gerais, realizado em 2005: “Lei ordinária pode prever a extinção do crédito

tributário mediante dação em pagamento de bens móveis”.

A afirmativa foi considerada **incorreta**, o que demonstra o entendimento da banca no sentido da taxatividade do rol.

Relembre-se, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar requerida na ADI 1.917/DF, entendeu ser inconstitucional a previsão, em lei distrital, da extinção de crédito tributário mediante dação em pagamento em bens móveis, tendo em vista dois fundamentos: a) a agressão à reserva de lei nacional para estipular regras gerais de licitação e b) a desobediência à reserva de lei complementar nacional para a definição das hipóteses de extinção do crédito tributário. Não obstante, ao julgar o mérito da mesma ADI, a Suprema Corte, apesar de manter a conclusão pela inconstitucionalidade da lei, excluiu o primeiro fundamento, de forma a manter o precedente firmado no julgamento da ADI 2.405-MC, no sentido de **ser possível à lei local estipular novas formas de extinção do crédito tributário**. O detalhamento do julgado, bem como o exemplo de como a matéria passou a ser abordada nas provas de concurso público, constam do item 1.3.1 do Capítulo 1 desta obra. De qualquer forma, mesmo com o entendimento atual, a assertiva ESAF acima transcrita (“lei ordinária pode prever a extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento de bens móveis”) deve continuar sendo considerada **incorreta**, tendo em vista não ser possível à lei local excepcionar regra constante da lei geral de licitações.

10

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

10.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Excluir o crédito tributário significa impedir a sua constituição. Trata-se de situações em que, não obstante a ocorrência do fato gerador e o consequente nascimento da obrigação tributária, não pode haver lançamento, de forma que não surgirá crédito tributário, não existindo, portanto, obrigação de pagamento.

Assim, é possível afirmar que as cláusulas excludentes (isenção e anistia) impedem a normal sucessão de fatos, na linha do tempo do fenômeno jurídico tributário, pois o procedimento do lançamento, com o consequente nascimento do crédito tributário, é evitado.

Esse aspecto temporal, por vezes controverso no âmbito acadêmico, foi expressamente encampado pela VUNESP no concurso para provimento de cargos de Juiz de Direito do Estado de São Paulo, realizado em 2014, ao elaborar questão cujo enunciado, acrescido da alternativa **correta**, formaram a seguinte sentença: "São causas de exclusão do crédito tributário apenas a isenção e a anistia, desde que se deem após o nascimento da obrigação tributária e antes do lançamento."

Dessa forma, o fenômeno da exclusão pode ser visualizado como uma barreira que impede a Constituição do crédito tributário, consoante ilustração a seguir:

Conforme previsto no art. 175 do CTN, somente existem duas hipóteses de exclusão do crédito tributário, quais sejam a isenção e a anistia.

A diferença fundamental entre ambas é que a **isenção** exclui crédito tributário relativo a **tributo**, enquanto a anistia exclui crédito tributário relativo à **penalidade pecuniária**.

Em ambos os casos, apesar de haver dispensa legal do pagamento (do tributo ou da multa), não se dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela seja consequente.

Assim, a concessão de anistia da multa por atraso na entrega de declaração de imposto de renda não implica dispensa da entrega da própria declaração. Da mesma forma, a isenção de ICMS concedida aos comerciantes de determinada mercadoria não traz consigo a dispensa da escrituração dos livros fiscais.

Feitas as considerações iniciais sobre os institutos, passa-se à análise de suas peculiaridades.

10.1.1 Isenção

Isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido. Segundo a tese que prevaleceu no Judiciário, **a isenção não é causa de não incidência tributária**, pois, mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando as respectivas obrigações tributárias, sendo apenas excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito.

Conforme já analisado, o art. 150, § 6.º, da CF/1988 impõe que a concessão de isenção seja feita por intermédio de lei específica, não sendo cabível a previsão via ato infralegal. O art. 176 do CTN apenas reafirma a regra ao estipular que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

A menção à “isenção prevista em contrato” visa a disciplinar os casos em que governos que tentam atrair investimento para o seu território fazem um acordo com empresas, segundo o qual o Poder Público se compromete a conceder benefícios fiscais para as entidades que se instalem em seu território. O pacto, por si só, não tem o condão de efetivamente isentar a entidade que cumpra sua parte, pois a isenção necessariamente decorre de lei, como exige o princípio da indisponibilidade do patrimônio público.

Nada impediria, entretanto, que, não editada a lei isentiva, a empresa pleiteasse indenização com base no contrato. A pretensão, no entanto, não se basearia em regra tributária, mas sim em regras de

direito civil e administrativo relativas ao inadimplemento contratual por parte da administração.

Segundo o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível que a isenção abranja somente parte do território da entidade tributante, em função das peculiaridades locais. Entretanto, caso a isenção seja concedida pela União, deve ser observado o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I, da CF. Assim, não é lícito que o benefício implique discriminatória diversidade de incidência tributária nos diferentes pontos do território nacional, ressalvada a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. A matéria foi objeto de estudo no capítulo referente às limitações constitucionais ao poder de tributar.

O art. 177 do CTN assevera que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Taxas e contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais (retributivos), ou seja, tributos cujos fatos geradores são definidos com base numa atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte. O sujeito passivo é, portanto, diretamente beneficiado pela situação definida em lei como fato gerador, de forma a tornar regra a não extensão do benefício a tais tributos.

É importante perceber, contudo, que a presença da cláusula “salvo disposição de lei em contrário” torna possível a extensão da isenção às taxas e contribuições de melhoria, desde que haja previsão expressa neste sentido.

A título de exemplo, se uma lei concede isenção do IPTU para determinada classe de contribuintes, não se pode presumir que estes também estarão isentos da taxa de coleta domiciliar de lixo ou da contribuição de melhoria em virtude de valorização decorrente de obra pública porventura realizada. Se o Município quer isentar tais tributos, terá de fazê-lo mediante regra expressa; caso contrário, o pagamento será devido.

Já a proibição de que a isenção seja extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão decorre da mais pura lógica. Claro que a concessão de isenção não pode ser tão genérica a ponto de abranger os tributos atualmente existentes e os que venham a ser criados. Apesar de a redação do art. 177 do CTN aparentar permitir a estipulação de disposição legal em sentido contrário, a exigência de especificidade da lei instituidora do benefício (CF/1988, art. 150, § 6.º) dificulta bastante a concessão de isenção para tributos a serem criados. Ora, se, nos termos constitucionais, a lei é específica quando regula exclusivamente a própria isenção ou o correspondente tributo ou contribuição, fica difícil imaginar isenção de tributo a ser criado em momento futuro.

Em provas de concurso público, contudo, a resposta à pergunta relativa à possibilidade de disposição expressa de a lei conceder isenção de tributo a ser criado posteriormente deve ser afirmativa, por dois motivos. O primeiro, e mais importante, é a presença da cláusula “salvo disposição de lei em contrário”, no *caput* do art. 177 do CTN. O segundo decorre da possibilidade de se sustentar, mediante um esforço interpretativo, que a lei reguladora exclusivamente de isenções é específica e pode conceder isenção de tributo futuro (ver art. 150, § 6.º, da CF/1988).

O art. 178 do Código disciplina as restrições à revogação das denominadas **isenções onerosas**,

definidas como aquelas que não trazem somente o bônus da dispensa legal do pagamento, mas também algum **ônus** como condição para o seu gozo.

É a seguinte a redação do dispositivo:

> "Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104".

A regra é, portanto, a possibilidade de revogação ou modificação, a qualquer tempo, da isenção não onerosa (quanto aos efeitos da revogação, recomenda-se a leitura do tópico relativo à "anterioridade e revogação de isenções").

Para ser abrangida pela exceção à plena revogabilidade, a isenção precisa ser concedida em função de determinadas **condições** (onerosa) **e** por **prazo certo**. Atualmente, tem-se definido como onerosa apenas a isenção que cumpra **ambos os requisitos**, de forma que o conceito se tornou bem mais restrito.

A título de exemplo, imagine-se uma lei que conceda isenção de ICMS por dez anos (prazo certo) para as empresas que se instalarem no interior de Pernambuco e produzam mamona destinada à utilização no processo de produção de biodiesel (condições). A empresa que tenha cumprido os requisitos durante a vigência da lei concessória tem direito adquirido à isenção, que não pode ser revogada.

Nessa linha, tem-se a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, cuja redação é a seguinte:

> **STF – Súmula 544** – "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

Não se pode confundir a **revogação da isenção onerosa** (impossível, por conta da proteção ao direito adquirido) com **revogação da lei concessória** de isenção onerosa (possível, pois não se pode impedir o parlamento de revogar uma lei).

Quem, durante a vigência da lei concessória, cumpre os requisitos para o gozo do benefício, tem direito adquirido ao mesmo, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada. Em contrapartida, os contribuintes que estavam se estruturando para cumprir os requisitos previstos da lei e, antes de ultimadas as providências, são surpreendidos pela revogação, não têm direito à isenção, sendo prejudicados pela inovação legislativa.

Em resumo, a revogação da lei concessiva de isenção onerosa não tem o condão de prejudicar quem já cumprira os requisitos para o gozo do benefício legal, mas impede o gozo daqueles que não tinham cumprido tais requisitos na data da revogação da lei.

Assim como os demais benefícios fiscais, a isenção pode ser concedida em **caráter geral** (objetivo) ou em **caráter individual** (subjetivo ou pessoal).

Haverá isenção concedida em **caráter geral** quando o benefício atingir a generalidade dos sujeitos passivos, sem necessidade da comprovação por parte destes de alguma característica pessoal especial.

Como exemplo, tem-se a isenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos da caderneta de poupança.

Haverá isenção em **caráter individual** quando a lei restringir a abrangência do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que o gozo dependerá de requerimento formulado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais (STJ – REsp 196.473).

Como exemplo, tem-se a isenção de IPI e IOF concedida aos deficientes físicos para que adquiram veículos adaptados às suas necessidades especiais. Perceba-se que, nesse caso, o gozo do benefício depende da comprovação da condição pessoal de deficiente físico.

No caso de o benefício ser concedido em caráter individual, a autoridade administrativa deve analisar cada caso, verificando se o interessado preencheu as condições e requisitos para o gozo do benefício (CTN, art. 179).

Conforme se pode extrair da regra constante do § 1.º do art. 179 do CTN, quando o tributo objeto da isenção é lançado por período certo de tempo, o despacho concessório deve ser renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

A título de exemplo, IPTU, ITR e IPVA são lançados anualmente (período certo de tempo). Pela regra do dispositivo, a cada ano, o beneficiário de isenção de caráter individual deve renovar o requerimento de gozo do benefício, comprovando a manutenção dos pressupostos legais. Na prática, a regra tem sido aplicada em termos. Não há que se imaginar que o portador de deficiência irreversível, beneficiário de isenção de IPVA, seja, a cada ano, obrigado a comprovar que o que é irreversível não se reverteu.

Por fim, faz-se necessário relembrar que são aplicáveis à isenção concedida em caráter individual as regras constantes do art. 155 do CTN. Tais normas foram detalhadamente analisadas quando do estudo do instituto da moratória (recomenda-se a leitura atenta da explanação). Em resumo, devem ser obedecidas as seguintes regras:

a) A concessão da isenção em caráter individual não gera direito adquirido e será “revogada” (o correto seria falar **anulada**) de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor.
b) No caso de “revogação”, sempre será cobrado o tributo e os juros de mora.
c) Se o benefício foi obtido com dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiro em favor daquele, haverá cobrança da penalidade pecuniária. Além disso, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e sua revogação não será computado para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito.
d) Se não houve dolo ou simulação, não haverá cobrança de penalidade pecuniária e a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o direito à cobrança do crédito.

10.1.2 Anistia

Anistia é o perdão legal de infrações, tendo como consequência a proibição de que sejam lançadas as respectivas penalidades pecuniárias.

É por servir como impeditivo do procedimento administrativo de lançamento que a anistia é incluída como hipótese de exclusão do crédito tributário.

Em consonância com o comentário relativo ao significado da expressão “exclusão do crédito tributário”, somente pode se falar em exclusão antes da constituição do crédito (antes do lançamento).

Tratando-se de concessão de anistia, existe uma outra limitação temporal a ser observada. Segundo o art. 180 do CTN, o benefício somente pode abranger as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Tal regra não pode ser excetuada, porque do dispositivo não consta a expressão “salvo disposição legal”.

A restrição é decorrente de uma lógica insofismável. Imagine-se que, em março de 2007, foi publicada uma lei afirmando que as pessoas que entregassem a declaração de imposto de renda das pessoas físicas relativa ao exercício de 2006 após o prazo legal (último dia útil do mês de abril de 2007) estariam anistiadas da respectiva multa. A situação é surreal e serviria de estímulo à entrega fora do prazo.

Não se pode perdoar infração futura, sob pena de se formalizar um incentivo legal à desobediência civil.

Existem, portanto, dois marcos temporais que delimitam a possibilidade de concessão de anistia. O benefício somente pode ser concedido **após o cometimento da infração** (sob pena de servir de incentivo à prática de atos ilícitos) e **antes do lançamento da penalidade pecuniária**, pois se o crédito já está constituído, a dispensa somente pode ser realizada mediante **remissão**.

Os incisos do art. 180 do CTN trazem casos em que a concessão de anistia está proibida.

O primeiro caso veda a concessão do benefício aos atos qualificados em lei como **crimes ou contravenções** e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com **dolo, fraude ou simulação** pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

Há casos em que a conduta definida em lei como infração tributária também está tipificada na lei penal como crime ou contravenção. Nestas situações, por conta da gravidade dos fatos, o legislador do CTN optou por proibir que o infrator possa ser beneficiado pelo instituto da anistia.

Pela redação do dispositivo, se a infração foi praticada com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele, também não será anistiada, mesmo que não configure crime ou contravenção. Relembre-se que a infração à legislação tributária é, em regra, objetiva, de forma que

não é necessária a análise da presença de elementos subjetivos (culpa ou dolo) para legitimar a punição. Entretanto, novamente querendo excluir da possibilidade do perdão legal os atos mais graves, o legislador optou por proibir sua concessão aos atos simulados, dolosos e fraudulentos.

Repise-se que mesmo a conduta ilícita não sendo simulada, dolosa ou fraudulenta, deverá ser, em regra, punida, podendo, todavia, ser anistiada. Havendo simulação, dolo ou fraude, além da punição, há a proibição do perdão legal.

O segundo caso de proibição legal à concessão de anistia refere-se às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

A rigor, o conluio já estaria inserido na primeira hipótese em que é proibida a concessão de anistia, pois, por definição, é sempre doloso. O pior, contudo, não é a redundância. Ocorre que o dispositivo ora analisado (CTN, art. 180, II) é iniciado com a expressão “salvo disposição em contrário”, o que acaba por contraditoriamente permitir – ao menos em tese – a concessão de anistia a infrações cometidas mediante um dos mais graves comportamentos dolosos, o que seria proibido pelo inciso I do art. 180 do CTN.

Para que seja percebida a gravidade da infração praticada em conluio, transcreve-se a definição oficial do ilícito, constante do art. 73 da Lei 4.502/1964:

> “Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Os citados arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964 definem sonegação e fraudes fiscais, o que demonstra a irracionalidade do legislador tributário ao estatuir a regra constante do inciso II do art. 180 do CTN. Por conta do descuido legislativo, **as gravíssimas infrações praticadas em conluio acabam sendo as únicas infrações dolosas que podem ser beneficiadas pela concessão de anistia**.

O CTN previu a possibilidade de concessão de anistia em caráter geral ou limitado, estipulando no art. 181, II, as restrições que podem ser estabelecidas no segundo caso. Transcreve-se o dispositivo:

> “Art. 181. A anistia pode ser concedida:
>
> I – em caráter geral;
>
> II – limitadamente:
>
> a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;
>
> b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
>
> c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;
>
> d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa”.

Assim, é possível que uma lei federal concessiva de anistia seja aplicável apenas às infrações relativas à legislação do imposto de renda (alínea *a*). É viável também anistiar somente às infrações

punidas com multas até mil reais, conjugadas ou não com penalidade de outra natureza, como a proibição de gozo de regimes especiais de tributação (alínea *b*). Também é possível a concessão de anistia apenas aos contribuintes do imposto de renda domiciliados na região metropolitana do Rio de Janeiro, na hipótese de esta região ser atingida por uma pane que impeça o acesso à internet na última semana do prazo para entrega da declaração do imposto (alínea *c*). Por fim, é legítima a concessão de anistia do crédito tributário relativo à multa de imposto de renda para os contribuintes que pagarem o imposto no prazo fixado pela própria lei ou pela autoridade administrativa a quem a lei atribua tal poder (alínea *d*).

Por se tratar de benefício fiscal que pode ser concedido em caráter individual, aplicam-se à anistia as mesmas regras estudadas no subitem anterior, concernentes à isenção concedida em caráter individual e sua "revogabilidade" (CTN, art. 182 e seu parágrafo único).

11

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

11.1 A QUESTÃO TERMINOLÓGICA

O art. 183 do CTN inaugura um capítulo denominado "Garantias e Privilégios do Crédito Tributário" sem diferenciar garantias de privilégios expressamente. Apesar disso, da análise dos respectivos dispositivos, é possível extrair a necessária distinção.

São garantias as regras que asseguram direitos. Em matéria tributária, as garantias facilitam a entrada do Estado no patrimônio particular para receber a prestação relativa ao tributo. São privilégios as regras que põem o crédito tributário numa posição de vantagem quanto aos demais.

Tais definições serão detalhadas na análise dos respectivos regimes jurídicos.

11.2 AS GARANTIAS COMO ROL NÃO EXAUSTIVO

A enumeração das garantias que o CTN atribui ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram (CTN, art. 183). A lista, portanto, não é taxativa.

Os tributos são diferentes entre si, o que justifica a necessidade de estipulação de garantias diferenciadas, protegendo os respectivos créditos.

A título de exemplo, o imposto sobre a propriedade territorial rural tem por fato gerador a propriedade de imóvel localizado em área rural, o que configura uma situação perene, impossível de ser mudada de um instante para outro, de forma que o próprio imóvel serve como garantia para o pagamento do tributo que sobre ele incide.

Já o imposto de importação tem por fato gerador a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, uma situação instantânea, que não se protrai no tempo, o que pode justificar a estipulação de garantias específicas.

De uma maneira mais simples, se um ilícito relativo a uma importação não é detectado na alfândega, pode ser difícil buscar a recuperação do crédito após a entrada da mercadoria importada no território nacional. Quanto ao ITR, a situação é muito diferente, pois a situação tributada é perene e os elementos necessários para o cálculo do montante do tributo não podem ser alterados rapidamente.

É por conta disso que a legislação do imposto de importação estipula casos de exigências de garantias bastante específicas, como a assinatura de termos de responsabilidade ou até a apresentação de fianças bancárias, seguros aduaneiros ou depósito em dinheiro, para o gozo de regimes aduaneiros especiais.

Pelo exemplo citado, é possível perceber que garantias das mais diversas espécies podem ser legalmente estipuladas de acordo com as peculiaridades dos tributos a que se refiram. Neste ponto, é importante ressaltar que, conforme afirma o parágrafo único do art. 183 do Código, a "natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda".

Assim, se foi exigida pela legislação de determinado ente federado a prestação de uma garantia real para a obtenção de benefício fiscal e o particular cumpriu a regra por meio da constituição de uma hipoteca, o crédito tributário não pode ser considerado, a partir de então, um crédito hipotecário. Não se transmuda a natureza da obrigação para real. O raciocínio é importante, pois, como se verá adiante, existe uma ordenação de preferências entre os créditos, de acordo com sua natureza, e, como a garantia dada não altera a natureza tributária do crédito, também não altera sua posição na lista.

11.2.1 Renda e patrimônio do sujeito passivo respondendo pelo crédito tributário

O art. 184 do Código prevê garantia que se fundamenta no princípio geral de direito segundo o qual o patrimônio e as rendas de determinada pessoa respondem por suas obrigações.

Ao se procurar uma instituição financeira em busca de um empréstimo ou financiamento, as primeiras informações solicitadas são, exatamente, a renda e o patrimônio do solicitante. A entidade de crédito sabe que, em caso de inadimplência do financiado, as únicas garantias disponíveis serão as citadas. Por isso, é lugar-comum afirmar-se, jocosamente, que só obtém empréstimos em instituições financeiras quem prova deles não precisar.

Seguindo a linha de raciocínio aqui explanada, o art. 184 do CTN disciplina a matéria da seguinte

forma:

> "Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis".

A responsabilidade objeto de discussão é de natureza **pessoal**, de forma que, nos termos do dispositivo transcrito, todo o patrimônio do devedor responde pelo débito, mesmo que este ultrapasse o valor do próprio bem que gerou a dívida. Assim, se vários anos de inadimplência do ITR fizerem com que a dívida (tributo, juros e multas) ultrapasse o valor do próprio imóvel, não é cabível imaginar que a entrega do imóvel extingue o crédito, uma vez que a responsabilidade, conforme afirmado, é pessoal, e não real.

Não obstante seguir o princípio geral comentado, o CTN foi além e, concedendo mais um privilégio à Fazenda Pública, incluiu, na regra de responsabilidade, bens e rendas que, segundo as normas gerais aplicáveis à espécie, não poderiam ser utilizados num processo de execução.

Assim, a expressão "inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula", permite à Fazenda Pública adentrar em parcela do patrimônio do devedor que é considerada intocável com relação a outros credores.

Dessa forma, mesmo que os bens tenham sido gravados por hipotecas, penhoras, anticreses ou tenham sido, por ato de vontade, declarados impenhoráveis ou inalienáveis, responderão pelo crédito tributário.

Deve-se dar atenção a duas exceções à regra de que todo o patrimônio do contribuinte responde pelo pagamento do crédito tributário.

A primeira consta da própria literalidade do dispositivo transcrito que, ao falar dos bens gravados com cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, exclui aqueles "bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis".

Suponha-se que "A" doou imóvel para "B", apondo ao contrato de doação cláusula segundo a qual o bem ficaria a salvo de execuções por dívidas do donatário (impenhorabilidade) e não poderia ser por este alienado (inalienabilidade). A estipulação é válida, mas não é oponível à Fazenda Pública, em virtude da regra objeto de estudo.

Existem bens e rendas que são declarados inalienáveis e impenhoráveis **diretamente pela lei**. Estes são os únicos que ficam a salvo da responsabilização por dívida tributária do proprietário. O Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015) prevê a lista de tais bens no art. 833, a seguir transcrito:

"Art. 833. São impenhoráveis:

> I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

II – os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III – os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV – os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2.º;

V – os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado;

VI – o seguro de vida;

VII – os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX – os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X – a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos;

XI – os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político, nos termos da lei;

XII – os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra.”.

Antes do advento do Novo Código de Processo Civil, a matéria era disciplinada pelo art. 649 do antigo CPC (Lei 5.869/1973), com a redação dada pela Lei 11.382/2006. Tanto na sua redação original quanto naquela dada pela citada Lei, falava-se em bens e rendas “**absolutamente impenhoráveis** ”. No Novo Código de Processo Civil, a palavra “absolutamente” foi suprimida, o que, numa interpretação literal, poderia levar à equivocada conclusão de que os bens listados não se enquadrariam na ressalva feita pelo art. 184 do CTN, que exclui da possibilidade de utilização para a quitação do tributo unicamente os bens e rendas que a lei declare “absolutamente impenhoráveis”.

Tal exegese levaria ao absurdo de um vazio legislativo, o que contemplaria a Fazenda Pública com a exagerada vantagem de poder obter a penhora qualquer bem ou renda do sujeito passivo, inclusive das verbas de natureza alimentícia indispensáveis a sua subsistência (NCPC, art. 833, IV). Obviamente não foi isso que se pretendeu com a supressão no dispositivo da palavra “absolutamente”, pois quando o legislador pretendeu criar algum tipo de preferência entre verbas, a prioridade sempre recaiu sobre as trabalhistas, mesmo em detrimento do crédito tributário, conforme se pode ver, por exemplo, no art. 186 do próprio Código Tributário Nacional.

Na realidade, a supressão da palavra “absolutamente” decorre do grande valor atribuído pelo Novo Código de Processo Civil aos negócios jurídicos, concedendo às partes plenamente capazes, nos processos que versem sobre direitos que admitam autocomposição, a faculdade de “estipular mudanças

no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo”. Nessa linha, torna-se legítimo às partes, por ato de vontade, abrir mão da impenhorabilidade.

Em se tratando da cobrança judicial de crédito tributário, portanto, pode-se afirmar legitimamente que **os bens e rendas referidos pelo art. 184 do CTN, são exatamente aqueles listados pelo art. 833 do NCPC**, com as peculiaridades constantes dos respectivos parágrafos, além das que são expostas a seguir.

Para o Superior Tribunal de Justiça, a restituição de imposto de renda é impenhorável quando a retenção do tributo foi feita em virtude de pagamento de qualquer das verbas compreendidas no art. 649, inciso IV (acima transcrito). Assim, pode-se afirmar, a título de exemplo, que, se foi retido imposto de renda na fonte sobre o pagamento de salário e, no exercício seguinte, como decorrência da análise da respectiva declaração, houve restituição do tributo ao contribuinte, esta verba mantém a natureza salarial e, consequentemente, é impenhorável (REsp 1.163.151).

Perceba-se que, apesar da previsão em lei, não haverá, perante a Fazenda Pública, a impenhorabilidade dos bens assim declarados por ato de vontade (art. 833, I, do NCPC), visto que eles foram expressamente sujeitos à execução pela regra do art. 184 do CTN, que tem prevalência no caso, em virtude de ser específica e possuir *status* de lei complementar.

A segunda exceção à regra do art. 184 decorre de uma novidade trazida pela Lei Complementar 118/2005. Na falência, o crédito tributário não mais prefere aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado (CTN, art. 186, parágrafo único). Agora, não se pode mais afirmar de maneira ampla e irrestrita que os bens gravados por ônus real respondem pelo crédito tributário, pois, **no processo de falência**, tal regra não é mais aplicável, conforme se detalhará a seguir.

11.2.2 Presunção de fraude na alienação ou oneração de bens ou rendas

Visando a proteger o crédito tributário contra atos tendentes a fraudar as providências judiciais destinadas a sua satisfação, o Código Tributário Nacional previu, no seu art. 185, a seguinte regra:

> “Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita”.

O dispositivo foi objeto de alteração pela Lei Complementar 118/2005. Antes, para a configuração da fraude, era necessário que o crédito tributário estivesse inscrito em dívida ativa **em fase de execução**. Nesta época, havia uma discussão sobre a partir de qual momento se poderia considerar atingida tal fase, havendo decisões do STJ no sentido de que “para que se possa presumir a fraude, não basta que a execução tenha sido distribuída, é necessário que o devedor tenha sido citado” (AgRg no AI 458.716/SP), o raciocínio decorre do entendimento de que somente com a citação ou com a constrição

judicial se pode afirmar que o devedor sabia da existência da execução, e, portanto, atuou de maneira fraudulenta (AgRg no REsp 661.779/RS).

Com a nova redação dada ao dispositivo, a possibilidade de presunção de fraude foi antecipada para o momento da regular inscrição em dívida ativa. Há de se entender que a aplicabilidade da nova regra depende de comunicação ao sujeito passivo da inscrição do seu débito. Recorde-se que, após o advento da Lei Complementar 104/2001, a inscrição em dívida ativa pode ser divulgada, o que facilita a operacionalização da regra (CTN, art. 198, § 3.º, II) mediante a divulgação no Diário Oficial dos sujeitos passivos que tiveram seus débitos inscritos. A possibilidade é criticada por parcela da doutrina que considera a divulgação um meio vexatório de cobrança indireta. No entanto, como se presume que as informações publicadas no Diário Oficial são de conhecimento amplo e geral, a presunção de fraude à execução pode ser aplicada a partir desse momento.

Não há que se cogitar para esse efeito da necessidade de "registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente" constante da Súmula STJ 375 e aplicável às execuções em geral. É que, em se tratando de fraude à execução fiscal, a disciplina normativa específica do Código Tributário Nacional, com seu conhecido *status* de lei complementar, sobrepõe-se (RE 1.341.624-SC). Por conseguinte, se não reservados bens e rendas suficientes pelo alienante cujo débito se encontra inscrito em dívida ativa, a má-fé do adquirente é presumida de forma absoluta. A consequência prática é que na lista dos documentos que o adquirente de bem deve exigir para garantir sua tranquilidade quanto à inexistência de pendência relativa ao bem adquirido deve constar também a certidão negativa de débitos tributários inscritos em dívida ativa. A precaução vale para aquisição tanto de bens móveis quanto de imóveis, porque não se está a tratar da responsabilidade do adquirente por tributos relativos ao bem adquirido (CTN, arts. 130 e 131, I), mas sim da presunção de fraude na alienação de bens ou rendas (CTN, art. 185).

Apesar de a exigência de comunicação formal da inscrição não constar expressamente no artigo transcrito, ela decorre do bom senso, não sendo razoável presumir que obrou em fraude sujeito passivo que não sabia que seu débito estava inscrito em dívida ativa.

O raciocínio aqui defendido está em plena consonância com a maneira como o STJ sempre enxergou o dispositivo, somente reconhecendo a presunção de fraude quando o devedor tinha ciência oficial do ato ou fato definido em lei como marco inicial da possibilidade da aplicação da presunção. Se no passado era necessária a ciência oficial do processo de execução (citação), hoje deve ser considerada indispensável a comunicação formal da inscrição em dívida ativa. Comprovada a ciência, a presunção será de natureza absoluta, não se aceitando qualquer prova em sentido contrário.

O único argumento cabível para que não se configure a presunção é o constante do parágrafo único do art. 185, qual seja o de que foram "reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita".

A título de exemplo, se o sujeito passivo de um crédito tributário no valor de cem mil reais, inscrito em dívida ativa, mantém tal montante depositado em conta bancária e começa a alienar seus bens, não há que se falar em presunção de fraude.

11.2.3 A “penhora *on-line*”

A grande maioria das ações de execução fiscal caminha até o ponto em que o devedor tributário, regularmente citado, não paga, não oferece bens à penhora no prazo legal, e o oficial de justiça certifica não terem sido encontrados bens penhoráveis.

Com o advento da Lei Complementar 118/2005, foi inserida no âmbito tributário uma inovação que vinha gerando bons resultados no âmbito do processo trabalhista, a denominada “penhora *on-line*”.

Não se trata de uma nova modalidade de penhora, mas sim de uma autorização legal para que o magistrado determine a **indisponibilidade de bens** e comunique sua decisão fazendo uso da tecnologia da informação, possibilitando a realização de uma **futura penhora**, tudo com o objetivo de tornar mais célere e eficaz a prestação jurisdicional, em consonância com o art. 5.º, LXXVIII, da CF/1988, acrescido pela Emenda Constitucional 45/2004. Portanto, a rigor, o que é realizado *on-line* é a **comunicação da ordem determinando a indisponibilidade dos bens**, não sua efetiva **penhora**, que é realizada em momento posterior.

Digno de nota é o fato de que a sistemática denominada de penhora *on-line* não mais é privilégio do processo trabalhista e da execução fiscal, sendo aplicável hoje, com as devidas adaptações e peculiaridades, às execuções em geral, tendo em vista a inclusão de semelhante disposição no Código de Processo Civil, conforme analisado adiante.

Em matéria tributária, o instituto está previsto no art. 185-A do CTN, acrescido pela Lei Complementar 118/2005, conforme transcrito:

> “Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.
>
> § 1.º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.
>
> § 2.º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido”.

Verificada a situação descrita no artigo, o juiz se utilizará preferencialmente de meio eletrônico para comunicar aos órgãos e entidades indicados no dispositivo a **ordem de indisponibilidade dos bens**. Na prática, quanto ao mercado financeiro, o Banco Central disponibiliza aos juízes o acesso direto ao sistema informatizado “BACENJUD”, dando maior agilidade ao procedimento.

O objetivo do processo de execução é satisfazer o direito do credor. Não se quer causar transtornos desnecessários ao devedor, nem tampouco arruiná-lo. Nessa linha, tem-se por princípio o de que a

execução deve se dar da maneira menos onerosa para o executado.

Dentro dessa linha, o § 1.º do art. 185-A impõe ao juiz que determine o **levantamento do excesso da penhora**, liberando os demais bens ou valores do devedor, para que este tenha como dar continuidade à sua vida econômica e financeira.

Completando a sequência lógica das regras, o § 2.º do artigo determina aos órgãos e entidades que, em cumprimento à ordem judicial promoveram a indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado, repassem imediatamente as respectivas listas de bens e direitos, de forma a possibilitar que o magistrado se desincumba da responsabilidade que lhe foi atribuída pelo § 1.º do artigo, fazendo que a penhora recaia exclusivamente sobre os valores suficientes para garantir o crédito tributário.

Tendo em vista que as regras ora estudadas constam do Código Tributário Nacional (art. 185-A), o Superior Tribunal de Justiça considera que elas **somente podem ser aplicadas à execução fiscal da dívida ativa tributária**, não sendo possível a extensão para a de natureza **não tributária** (REsp 1.073.094/PR). Dessa forma, a título exemplificativo, se o crédito executado decorre de uma multa trabalhista (dívida ativa não tributária), serão inaplicáveis as regras ora estudadas.

Conforme comentado, atualmente existe no Código de Processo Civil regra semelhante ao art. 185-A do Código Tributário Nacional, criando uma espécie de "penhora *online*" aplicável às execuções em geral. A regra foi inicialmente incluída do art. 655-A do antigo Código de Processo Civil (Lei 5.869/1973), constando hoje, com algumas alterações, do art. 854 do no Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015, vigente a partir de 18 de março de 2016). Por oportuno, transcreve-se o atual dispositivo:

> "Art. 854. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução."

Para os objetivos desta obra, a questão mais relevante é a possibilidade de se utilizar alguns aspectos da regra nas ações de execução fiscal. O ponto crucial é que o dispositivo exige mero "requerimento do exequente" para que o juiz torne indisponíveis os ativos financeiros existentes em nome do executado. O problema é que a regra do art. 185-A do CTN coloca entre os requisitos para o deferimento da medida o de que **não tenham sido encontrados bens penhoráveis**, o que levou a parte da doutrina defender que para o uso do instituto **seria necessário que a Fazenda exaurisse as diligências que lhe eram possíveis** na tentativa de localizar bens do devedor.

Em sentido oposto, a Fazenda defende que seja aplicada ao caso a moderna teoria do **diálogo das fontes**, que parte do pressuposto de que se um sistema jurídico quer, de forma clara e legítima, prestigiar com regras mais favoráveis determinada categoria (como é o caso do credor tributário, protegido por várias regras que privilegiam a Fazenda Pública), a tal categoria devem ser estendidas as normas posteriores mais vantajosas destinadas formalmente a outras categorias. Sendo assim, seria incoerente

colocar o credor privado em situação melhor que a do credor público, o que seria evitado estendendo-se ao credor fazendário a possibilidade de obtenção da "penhora *online*" mediante simples requerimento.

Há precedentes do Superior Tribunal de Justiça em ambos os sentidos apontados. Contudo, no final de 2015, o Tribunal pacificou o entendimento no sentido de **ser o exaurimento das diligências em busca de bens penhoráveis requisito inafastável para que a Fazenda obtenha a ordem judicial de indisponibilidade dos bens do executado**. Nessa linha, cristalizando seu entendimento, a Corte editou a Súmula 560, cujo teor é transcrito abaixo:

> **STJ, Súmula 560 –** "A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran."

11.2.4 Exigência de prova da quitação de tributos – As garantias indiretas

Apesar de terem sido inseridos na Seção relativa às preferências, os arts. 191 a 193 do CTN trazem verdadeiras garantias do crédito tributário, porque, ao exigirem a apresentação da prova do pagamento de tributos para a prática de certos atos jurídicos e para a obtenção de determinados benefícios legais, acaba-se por criar eficazes meios de cobrança indireta – e, portanto, garantias indiretas – do crédito tributário.

O art. 191 afirma que a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de **todos os tributos**. Na redação anterior à Lei Complementar 118/2005, havia menção à concordata, instituto extinto pela nova Lei de Falências. Além disso, restringia-se a necessidade de quitação aos **tributos relativos à atividade mercantil do falido**.

A nova redação impõe que, para obter a extinção de suas obrigações, o falido precisa comprovar a quitação de todos os tributos dos quais seja sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, **mesmo que o fato gerador seja alheio à sua atividade mercantil**.

A antiga concordata foi substituída pela moderna recuperação judicial. Na realidade, a troca de nomenclatura em nada muda a essência do instituto, devendo-se mais a uma tentativa de abandonar uma terminologia à qual a prática havia atribuído a característica da ineficácia. Conforme já comentado, o anúncio de que uma instituição pedira concordata soava como a notícia de que ela estava à beira da falência, de forma que a recuperação da empresa, verdadeiro objetivo teórico do dispositivo, era algo que beirava o inatingível.

Hoje, já adaptado à nova terminologia, o art. 191-A do CTN afirma que a concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 do próprio Código.

Seria muito difícil, quando não impossível, a uma empresa que passa por dificuldades obter a recuperação judicial, caso fosse necessário o pagamento de todo o seu passivo tributário. Por esse motivo, ao exigir a quitação de todos os tributos, o CTN determinou a observância do art. 151 – que versa sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário – e dos arts. 205 e 206 – que tratam,

respectivamente, da certidão negativa e da certidão positiva com efeitos de negativa –, dando a entender que a suspensão da exigibilidade do crédito, com a consequente obtenção de certidão que atesta o fato, é prova de quitação, autorizando o gozo legal da recuperação judicial. Também visando a possibilitar a recuperação da empresa em dificuldades, conforme já estudado, foram previstas regras especiais de parcelamento dos débitos das empresas em recuperação judicial.

O art. 192 do CTN afirma que nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio ou às suas rendas.

Seria absolutamente ineficaz afirmar que, no processo de inventário ou arrolamento, o crédito tributário deveria ser pago com prioridade sobre qualquer outro, caso se permitisse ao juiz proferir a sentença de partilha e expedir o respectivo formal, sem que fosse provada a quitação de tais créditos. Nessa linha, o art. 192 é mais uma garantia indireta.

Registre-se, por oportuno, que mesmo na partilha extrajudicial, introduzida pela Lei 11.441/2007, a exigência de apresentação da prova de quitação dos tributos também está presente, conforme demonstra a nova redação que a citada Lei deu ao art. 1.031 do Código de Processo Civil (grifou-se):

> "Art. 1.031. A partilha amigável, celebrada entre partes capazes, nos termos do art. 2.015 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, será homologada de plano pelo juiz, **mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas**, com observância dos arts. 1.032 a 1.035 desta Lei".

Por fim, o art. 193 do Código afirma que, salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

Percebe-se que a regra é hoje suplantada pelas exigências bem mais rígidas da Lei de Licitações e Contratos (Lei 8.666/1993). Pelo art. 193 do CTN, o contratante ou proponente somente precisaria fazer prova da quitação dos tributos devidos à **Fazenda Pública interessada** (se contratasse com a União, poderia dever aos Estados e Municípios) e **na atividade em que contrata ou concorre** (se o contrato é sobre prestação de serviços, deveria comprovar que não deve ISS, podendo dever, por exemplo, IPTU). Como a Lei de Licitações exige, na maioria dos casos, comprovação do pagamento de todos os tributos a todos os entes federados, o CTN é automaticamente cumprido.

11.3 OS PRIVILÉGIOS

11.3.1 Regra geral

As regras sobre os privilégios do crédito tributário têm sua aplicabilidade nos casos em que há cobrança coletiva de créditos, como ocorre nos processos de falência, recuperação judicial, inventário, arrolamento e liquidação de empresas.

Nessas hipóteses, todos os créditos terão seus vencimentos antecipados e serão ordenados em classes legais, de forma que só se passa para a segunda classe após o pagamento dos integrantes da primeira. Assim, ao se falar em privilégios do crédito tributário, está-se a tratar das regras que colocam o crédito tributário numa das primeiras classes da lista.

Conforme consta do art. 186 do CTN, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do **trabalho** ou do **acidente de trabalho**.

O dispositivo foi objeto de recente alteração, levada a cabo pela Lei Complementar 118/2005. Apenas se incorporou ao texto formal da norma algo que já era pacífico na jurisprudência. No ponto em que o CTN afirmava que apenas os créditos trabalhistas preferiam ao crédito tributário, o STJ já equiparava àqueles os créditos do acidente do trabalho (REsp 446.035-RS). Houve, portanto, mera transposição, para o texto da lei, daquilo que já era reconhecido pela doutrina e jurisprudência.

11.3.2 Regras aplicáveis aos processos de falência e concordata

A colocação do crédito tributário na privilegiada segunda posição na fila de credores deixou de existir na falência, tendo em vista a inclusão de um parágrafo único no art. 186 do CTN, conforme transcrito abaixo:

> "Parágrafo único. Na falência:
>
> I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;
>
> II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e
>
> III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados".

O primeiro ponto a ser observado é que, na falência, **o crédito tributário não prefere**:

a) aos **créditos extraconcursais** (Lei de Falências – Lei 11.101/2005, art. 84)

São, basicamente, aqueles que surgem como decorrência da administração da própria massa falida, **após a decretação da falência**, como, por exemplo, os créditos trabalhistas ou de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após aquela data; os créditos tributários relativos a fatos geradores posteriores àquela data e assim por diante. Existem, portanto, créditos trabalhistas extraconcursais, créditos tributários extraconcursais (CTN, art. 188) etc. Justamente por isso é que, apesar da denominação, é correto afirmar que os créditos extraconcursais concorrem entre si, mas serão todos pagos antes dos créditos chamados de concursais (os surgidos antes da decretação de falência).

b) às **importâncias passíveis de restituição** (Lei de Falências – Lei 11.101/2005, art. 85)

São os bens pertencentes a terceiros, mas que sejam arrecadados no processo de falência ou que se encontrem em poder do devedor na data da decretação da falência.

Também pode ser pedida a restituição de coisa vendida a crédito e entregue ao devedor nos 15 dias anteriores ao requerimento de sua falência, se ainda não alienada (Lei de Falências, art. 85 e seu parágrafo único). O objetivo da regra é claramente a proteção da boa-fé daquele que, desconhecendo a situação da empresa cuja falência é iminente, concede-lhe crédito.

Na linha da absoluta prioridade das importâncias passíveis de restituição, o Superior Tribunal de Justiça, em 2004, ainda antes das mudanças decorrentes da Lei Complementar 118/2005, editou a Súmula 307, redigida nos seguintes termos:

> **STJ – Súmula 307** – "A restituição de adiantamento de contrato de câmbio, na falência, deve ser atendida antes de qualquer crédito".

Apesar da especificidade do contrato objeto da Súmula, a mesma já foi cobrada expressamente em prova de concurso público, conforme demonstra a seguinte assertiva (**correta**) constante da prova para Auditor-Fiscal da Receita Federal, aplicada em 2005, pela ESAF: "Consoante o *caput* do art. 186 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. Entretanto, por força de alteração legislativa havida recentemente no referido artigo, e de súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça, pode-se afirmar que, na falência, o crédito tributário não prefere à restituição de adiantamento de contrato de câmbio, que deve ser atendida antes de qualquer crédito".

Seguindo semelhante linha de raciocínio, o STJ afirmou "que as **contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados pela massa falida e não repassadas aos cofres previdenciários devem ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito, inclusive trabalhista, porque a quantia relativa às referidas contribuições não integra o patrimônio do falido** ". Para o Tribunal, seria aplicável ao caso a Súmula 417 do Supremo Tribunal Federal, quando afirma que "pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade" (REsp 1.183.383-RS).

c) aos **créditos com garantia real, no limite do bem gravado**

As instituições financeiras, entidades que mais se utilizam da garantia real (hipoteca, penhor) nos contratos que firmam, alegavam que a preferência dada pelo direito brasileiro ao crédito tributário era um fator crucial no criticado "exagero de *spread*" (diferença entre a taxa básica de juros da economia e aquela cobrada dos clientes) existente nas operações de concessão de crédito. Acatando-se o pleito, estipulou-se que, na falência, quem exigiu a garantia real estaria protegido, até o valor do bem gravado, contra a preferência do crédito tributário.

Para não deixar margens à discussão sobre o que seria o "valor do bem", se o da avaliação ou o do valor alcançado na alienação judicial, o § 1.º do art. 83 da Lei de Falências estipulou que "será considerado como valor do bem objeto de garantia real a importância efetivamente arrecadada com sua venda, ou, no caso de alienação em bloco, o valor de avaliação do bem individualmente considerado".

Relembre-se que, se a garantia real foi constituída após a inscrição do débito como dívida ativa, haverá a presunção de fraude a que se refere o art. 185 do Código (item 11.2.2), não prevalecendo a preferência ora estudada.

A preferência do crédito **trabalhista** tem por fundamento sua **natureza alimentícia,** o que somente existe dentro de um valor razoável. Não haverá razoabilidade se todo o acervo patrimonial de entidade falida for direcionado ao pagamento de salários milionários da diretoria ou de um pequeno grupo de empregados-estrelas. Justamente por isso, o CTN autorizou que a lei estipulasse limites e condições para a preferência do crédito **trabalhista (a possibilidade de restrição não é aplicável para créditos acidentários)**. Fundamentado na autorização, o art. 83, I, da Lei de Falências estipulou que a preferência se aplica apenas aos "créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho".

Outra mudança que apenas incorpora a jurisprudência ao texto da Lei foi a previsão de que, na falência, o crédito tributário relativo à multa não tem a mesma preferência daquele relativo a tributo, equiparando-se às demais penas pecuniárias, logo abaixo dos créditos quirografários e tendo preferência somente sobre os créditos subordinados. Agiu bem o legislador, pois, de outra forma, as multas tributárias acabariam por diminuir a possibilidade de os demais credores receberem o que lhes é devido, de forma a praticamente punir pessoas alheias às infrações de que decorreram tais multas.

Assim, em perfeita consonância com as novas regras estatuídas no CTN e na nova Lei de Falências, a classificação dos créditos na falência deve obedecer à seguinte ordem:

I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;

II – créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;

III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;

IV – créditos com privilégio especial;

V – créditos com privilégio geral;

VI – créditos quirografários;

VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;

VIII – créditos subordinados.

Segundo o art. 188 do CTN, são extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos **no curso do processo de falência**.

O dispositivo torna sem importância a antiga discussão sobre a prevalência ou não do crédito tributário surgido no curso do processo sobre os créditos trabalhistas concursais.

Apesar de o art. 186 do Código garantir, genericamente, a preferência do crédito trabalhista, o art. 188 – disciplinando especificamente o processo de falência – afirmava que os créditos tributários exigíveis no decurso do processo de falência eram encargos da massa e, como tais, deveriam ser pagos preferencialmente a **quaisquer outros** e às dívidas da massa.

À época, o entendimento que veio a prevalecer no STJ foi o de que estaria implícita, no art. 188, a ressalva relativa à preferência do crédito trabalhista. Nessa linha, a Corte editou a Súmula 219, afirmando que "os créditos decorrentes de serviços prestados à massa falida, inclusive a remuneração do síndico, gozam dos privilégios próprios dos trabalhistas".

Hoje em dia, os chamados créditos tributários extraconcursais devem ser pagos imediatamente pela massa falida, sem se cogitar de participação em concurso, da mesma forma que se faz quanto aos demais créditos que surgem no transcorrer do processo de falência, como decorrência das atividades nele desenvolvidas (demais créditos extraconcursais). Assim, se a massa falida compra uma mercadoria, deve fazer o pagamento à vista; se vende uma mercadoria, deve recolher o respectivo ICMS no prazo legal, da mesma forma que deve pagar os salários dos seus empregados à vista.

Ainda se referindo ao processo de falência, o parágrafo único do art. 188 afirma que, contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

Os créditos tributários que surgirem no decurso do processo de **falência** (extraconcursais) podem também ser contestados e, neste caso, a decisão relativa à matéria tributária não pode ser proferida pelo juízo falimentar, de forma que as partes devem ser remetidas ao juízo especializado em matéria tributária.

O objetivo da imposição de que, em caso de contestação do crédito tributário, a massa falida efetue a garantia de instância visa a garantir a eficácia da decisão do juízo especializado, caso este conclua pela certeza, liquidez e exigibilidade do crédito.

Relembre-se por oportuno que a aplicabilidade do art. 188 e de seu parágrafo único ocorre somente no que concerne aos créditos tributários extraconcursais, porque aqueles cujos fatos geradores se verificaram antes da decretação da falência (concursais) já são naturalmente objeto do processo de execução fiscal.

As mesmas regras são aplicáveis aos processos de **concordata** que estavam em andamento na data de entrada em vigor da nova Lei de Falências (art. 192 da Lei 11.101/2005 combinado com o § 2.º do art.

188 do CTN).

11.3.3 Regras aplicáveis aos processos de inventário e arrolamento

Tratando da preferência do crédito tributário no plano civil, prevê o art. 189 do CTN que são pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do *de cujus* (falecido) ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

Teoricamente, com a abertura da sucessão (morte), o patrimônio do *de cujus* é imediatamente transferido para os seus sucessores. Todavia, é com o inventário que a partilha é formalizada, individualizando os bens que cabem a cada sucessor. Assim, pode-se definir inventário como o processo mediante o qual é formalizada a transmissão *causa mortis* de bens e direitos. Arrolamento nada mais é que um inventário simplificado realizado nos casos previstos na lei civil.

Encargos do monte são todas as dívidas deixadas pelo *de cujus*, que somente devem ser pagas após a quitação dos créditos tributários "vencidos ou vincendos, a cargo do *de cujus* ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento". Na sua essência, a regra é idêntica à que garante a preferência dos créditos tributários extraconcursais exigíveis no decurso do processo de falência.

Também não há diferença no procedimento a ser adotado no caso de contestação do crédito tributário no processo de inventário ou arrolamento, devendo o juiz, em homenagem à autonomia da execução fiscal, remeter as partes ao processo competente e adotar as demais providências previstas no § 1.º do art. 188 do Código (CTN, art. 189, parágrafo único).

11.3.4 Regras aplicáveis aos processos de liquidação judicial ou voluntária

Finalmente, conforme decorre do art. 190 do CTN, são pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

Comentando a Lei das Sociedades Anônimas, Fran Martins afirma que "liquidação é o processo durante o qual o ativo da companhia é transformado em dinheiro para a distribuição entre os sócios, depois de pagas todas as dívidas e encargos da sociedade".

Na liquidação, optou o legislador por conferir absoluta preferência ao crédito tributário afastando toda e qualquer preferência que algum crédito poderia ter sobre o mesmo. Ressalte-se que, ao menos na teoria, a regra não trará prejuízo para qualquer pessoa, pois, na liquidação, presume-se que o devedor seja solvente, tendo condição de pagar todas as suas dívidas.

Relembre-se, por oportuno, que, conforme estudado no capítulo relativo à responsabilidade, a jurisprudência tem atribuído responsabilidade pessoal dos sócios no caso de dissolução irregular da sociedade (STJ, 1.ª T., AGREsp 276.779/SP, rel. Min. José Delgado, *DJU* 02.04.2001, p. 260).

11.3.5 Autonomia do executivo fiscal

Segundo o art. 187 do CTN, a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. Apesar de o processo de recuperação judicial ter substituído o da concordata, justifica-se a manutenção da menção a esta no dispositivo em virtude de a antiga Lei de Falências continuar a ser aplicada aos processos de falência e concordata ajuizados antes do dia 9 de junho de 2005, data que marcou o início da vigência da nova Lei de Falências (Lei 11.101/2005).

A autonomia do executivo fiscal é uma prerrogativa da Fazenda Pública e não uma regra que a vincula. Para o STJ, **nada impede que a entidade estatal opte pelo recebimento de seu crédito mediante a habilitação**, como o fazem os demais credores. Há casos, por exemplo, em que a Fazenda opta por não executar certos créditos em virtude do pequeno valor, decidindo simplesmente habilitar-se no processo de falência. A opção é legítima, mas não se pode esquecer que, nas palavras do próprio STJ, "escolhendo um rito, ocorre a renúncia da utilização do outro, não se admitindo uma dúplice garantia" (2.ª T., REsp 1.103.405-MG, rel. Min. Castro Meira, j. 02.04.2009, *DJe* 27.04.2009).

O dispositivo trata de uma série de procedimentos judiciais caracterizados pela **cobrança coletiva de créditos**. O juízo em que tramita cada um desses processos é denominado "universal", justamente porque os credores não podem mais ajuizar ações executórias individuais contra o devedor, devendo se sujeitar a concurso ou se habilitar no processo em trâmite no juízo dito "universal".

Em face do art. 187 do CTN, pode-se afirmar que **a ação de execução fiscal é exceção à universalidade dos juízos citados**, de forma que a Fazenda Pública pode ajuizar sua ação executória individual no seu juízo privativo.

Com relação às execuções em andamento em juízos diferentes do falimentar, é necessário um mecanismo para evitar que a autonomia da execução fiscal (estudada a seguir, no item 11.3.5) não prejudique os credores de valores que preferem ao crédito tributário. Como mecanismo para a solução do problema, o STJ estabeleceu que "aparelhada a execução fiscal com penhora, uma vez decretada a falência da executada, sem embargo do prosseguimento da execução singular, o produto da alienação deve ser remetido ao juízo falimentar, para que ali seja entregue aos credores, observada a ordem de preferência legal" (STJ, 2.ª T., REsp 399.724-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 4.11.2003, *DJ* 25.02.2004). Noutras palavras, apesar de a execução fiscal tomar seu curso, o montante arrecadado com a alienação do bem penhorado deve ser remetido ao juízo falimentar para que lá seja distribuído de acordo com a ordem legal de preferência. O STJ nem mesmo aceita a incorporação do bem penhorado ao patrimônio da Fazenda Pública mediante adjudicação, pois esta seria uma forma de burlar a ordem de preferência dos créditos (REsp 695.167-MS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 07.10.2008).

11.3.6 Concurso de preferência entre pessoas jurídicas de Direito Público

Conforme prevê o parágrafo único do referido artigo, é possível o concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público, devendo ser obedecida a seguinte ordem na realização dos pagamentos:

I – União;

II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*;
III – Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

Paira sobre o dispositivo uma séria suspeita de inconstitucionalidade, por criar uma sequência de preferências entre entes federados que a Constituição define como autônomos, sem nenhuma espécie de hierarquização.

Porém, desde a Constituição Federal anterior, o STF considerou válida a regra, visto que, ao se privilegiar a União, cria-se uma preferência em favor de todos os brasileiros, em vez de dar preferência a brasileiros de determinados Estados ou Municípios. Não sendo possível o benefício nacional, atinge-se o estadual e, por fim, o local.

Nesta linha, o STF editou a seguinte Súmula:

STF – Súmula 563 – "O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9.º, inciso I, da Constituição Federal".

Ressalte-se que a Súmula foi editada sob a égide da Constituição Federal de 1967 (Emenda Constitucional 1/1969). O art. 9.º, I, daquela Carta proibia aos entes políticos "criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios".

Com o acréscimo do relevante detalhe concernente em equiparar os créditos tributários das autarquias aos dos respectivos entes instituidores, o art. 29, parágrafo único, da Lei das Execuções Fiscais – LEF repete a regra do concurso de preferência nos termos abaixo transcritos:

"Art. 29. (…)
Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:
I – União e suas autarquias;
II – Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*;
III – Municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*".

Admitindo a validade do acréscimo, o STJ editou a Súmula 497, afirmando que "os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem".

No enunciado sumular, mais uma novidade, que toma como base o art. 612 do Código de Processo Civil, segundo o qual o credor adquire pela penhora o direito de preferência sobre os bens penhorados. Assim, somente poderia haver discussão sobre preferências quando houvesse mais de uma execução em curso e delas resultassem **penhoras simultâneas sobre o mesmo bem**.

Neste ponto, é fundamental relembrarmos que a regra ora estudada consta de um parágrafo de um artigo cujo *caput* exclui o crédito tributário da necessidade de habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento (CTN, art. 187). Tal norma, conforme estudado no tópico

anterior, confere **autonomia ao executivo fiscal**, mas não tem o condão de excluir a sequência de preferências legalmente estabelecidas. A título de exemplo, mesmo que a Fazenda Federal consiga a penhora sobre determinado bem integrante de uma massa falida, o produto da arrematação não será necessariamente utilizado para quitar os créditos federais. Será encaminhado ao juízo da falência para que os pagamentos sejam feitos seguindo a ordem legal. Quando (e se) chegado o momento da quitação dos créditos tributários, em não sendo suficientes os recursos restantes para o pagamento de todas as pessoas jurídicas de direito público, mesmo sem a existência de múltiplas penhoras sobre o mesmo bem, devem ser seguidas as regras do concurso de preferência.

Não obstante, dada a tendência de as questões de provas de concursos públicos costumarem copiar decisões dos tribunais superiores e do STF, aconselha-se que sejam consideradas verdadeiras as afirmativas no sentido de que a aplicação das regras do concurso de preferência dependem da existência de penhoras concomitantes sobre o mesmo bem.

Noutra linha, também são possíveis questões mais práticas versando sobre processos coletivos de cobrança, num modelo que pode ser visualizado no exemplo hipotético abaixo:

Suponha-se que, em um processo de falência, certa massa falida apresenta a situação a seguir:

Recursos (depósitos bancários): R$ 3.000.000,00

a) Importâncias Passíveis de Restituição: R$ 300.000,00;
b) Dívidas de Natureza Trabalhista menores que 150 salários-mínimos por credor: R$ 140.000,00;
c) Dívidas decorrentes de acidente de trabalho: RS 60.000,00;
d) Dívidas com garantia real (hipoteca): R$ 500.000,00;
e) Dívidas de Natureza Quirografária: R$ 1.000.000,00;
f) Dívida de Natureza Tributária:

– à União: R$ 1.100.000,00, sendo R$ 100.000,00 relativos a multas tributárias;
– ao Estado de São Paulo: RS 2.000.000,00;
– ao Estado de Pernambuco: R$ 1.000.000,00;
– ao Estado da Paraíba: R$ 7.000.000,00;
– ao Município de Campina Grande: R$ 2.000.000,00.

Assim, de acordo com o novo regramento do Código Tributário Nacional, em primeiro lugar deve ser pago o valor passível de restituição (item “a”). Além disso, têm preferência sobre o crédito tributário as dívidas previstas nos itens “b”, “c” e “d”. Ressalte-se que a dívida com garantia real (item “d”) somente tem preferência por se tratar de processo de falência e que a dívida prevista decorrente da legislação do trabalho (item “b”) somente prefere à tributária em virtude de estar abaixo de 150 salários-mínimos por credor. As dívidas de natureza quirografária (item “e”) não preferem à tributária.

Abatidos do valor dos recursos da massa falida (R$ 3.000.000,00) os valores referentes a créditos que devem ser pagos com prioridade sobre os tributários (R$ 300.000,00 + R$ 140.000,00 + R$ 60.000,00 + R$ 500.000,00), chega-se ao montante disponível para o pagamento dos créditos de natureza

tributária (R$ 2.000.000,00).

O crédito da União (conjuntamente com o de suas autarquias, caso houvesse) possui prioridade sobre todos os demais. A preferência não beneficia as multas tributárias, de forma que o valor a ser pago ao ente é de R$ 1.000.000,00.

Em segundo lugar, passa-se ao pagamento dos créditos tributários relativos aos Estados. Como o valor disponível (R$ 1.000.000,00) não é suficiente para pagar todos os créditos, deve-se fazer um rateio proporcional entre os credores (utilizando-se da famosa "regra de três"), de forma que cada um receberá na proporção do seu crédito, quando comparado aos demais. Assim, por exemplo, o Estado da Paraíba receberá:

$$\frac{\text{R\$ } 7.000.000{,}0 \text{ x R\$ } 1.000.000{,}0}{\text{R\$ } 1.000.000{,}0 + \text{R\$ } 2.000.000{,}0 + \text{R\$ } 7.000.000{,}0} = \text{R\$ } 700.000{,}0$$

O Município de Campina Grande não receberá qualquer valor, pois todos os recursos foram gastos com a quitação de créditos que lhe são preferenciais.

Fazendo-se os devidos cálculos, chega-se à situação seguinte:

	União	Estados			Município
		Pernambuco	São Paulo	Paraíba	Campina Grande
Crédito	R$ 1.000.000,00	R$ 1.000.000,00	R$ 2.000.000,00	R$ 7.000.000,00	R$ 2.000.000,00
Valor recebido	R$ 1.000.000,00	R$ 100.000,00	R$ 200.000,00	R$ 700.000,00	–

12

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

12.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Após trazer ao longo de todo o seu texto um conjunto de regras predominantemente materiais concernentes aos tributos e às relações jurídicas a eles pertinentes, o Código Tributário Nacional inaugura, a partir do seu art. 194, um Título denominado "Administração Tributária", em que constam principalmente regras formais acerca dos órgãos e agentes públicos responsáveis pela transformação em atos concretos das regras abstratamente previstas nos demais títulos do diploma.

O Título "Administração Tributária" é dividido em três Capítulos, seguindo um raciocínio por demais lógico.

Primeiramente, é estipulada a disciplina da **Fiscalização**, atividade estatal que tem por objetivo estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por intermédio da identificação e punição daqueles que não as cumprem.

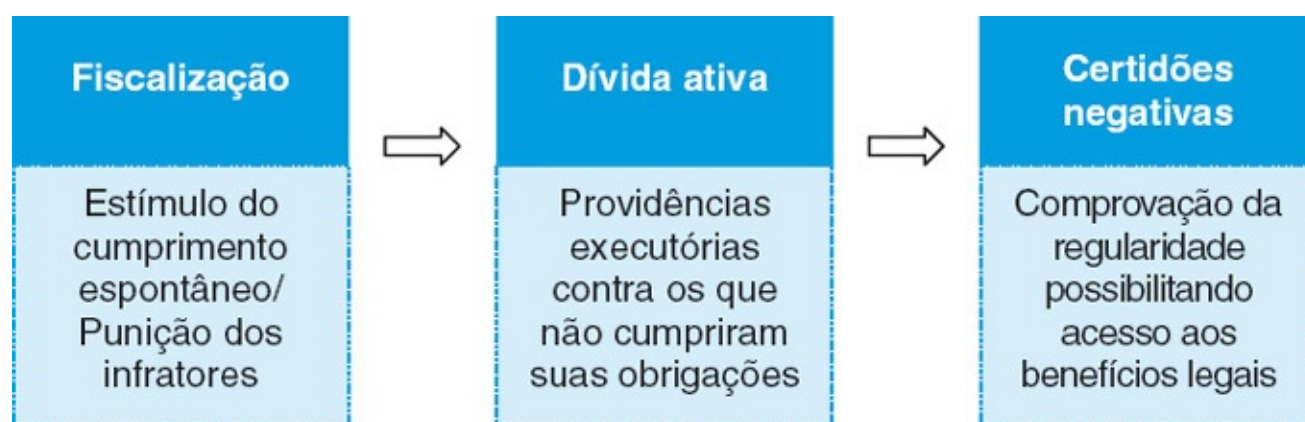
A fiscalização é um **poder-dever** orientado pela isonomia, que, em matéria tributária, se prende à ideia de **tributar cada pessoa na medida de sua capacidade contributiva**. Nessa linha, a própria Constituição Federal faculta à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, art. 145, § 1.º).

A atividade de fiscalizar e arrecadar tributo é, talvez, a mais importante atividade-meio do Estado,

pois dos recursos dela advindos dependem todas as atividades-fim estatais, como a prestação dos serviços de segurança, saúde e educação.

Em atenção a esta importância, a Emenda Constitucional 42/2003 deixou expresso no Texto Constitucional que as administrações tributárias dos diversos entes federados são atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, tendo recursos prioritários para a realização de suas atividades, mediante, inclusive, a vinculação da receita própria dos impostos para tais fins (CF/1988, art. 37, XXII combinado com o art. 167, IV).

Após detalhar regras sobre os procedimentos necessários para aferir o adimplemento das obrigações tributárias, o CTN passa a tratar da **"Dívida Ativa"**, disciplinando as providências a serem adotadas contra aqueles que deixaram de cumprir o que deviam.

Finalmente, como forma de premiar os sujeitos passivos que se mantêm em situação de regularidade fiscal, o CTN encerra o Título "Administração Tributária" com um capítulo denominado **"Certidões Negativas"**, que se constituem nos documentos mediante os quais os sujeitos passivos regulares podem comprovar tal situação e obter os benefícios daí decorrentes, como a possibilidade de participar de licitações ou de obter empréstimos e financiamentos em instituições financeiras oficiais.

Passa-se ao estudo de cada atividade.

12.2 FISCALIZAÇÃO

12.2.1 Poderes das autoridades fiscais

Observadas as disposições do Código Tributário Nacional, a legislação tributária regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação (CTN, art. 194).

O poder não deve ser um fim em si mesmo, mas apenas um meio para atingir um fim maior. Tratando-se de competências das autoridades fiscais, o poder é conferido na exata medida que o legislador considerar necessária para o eficiente exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, levando em consideração as peculiaridades de cada tributo administrado.

Assim, faz-se necessário que a legislação tributária regule alguns poderes e competências das

autoridades administrativas de uma maneira geral e com aplicabilidade a todos os tributos administrados pelo respectivo ente (poder de requisitar informações, de examinar documentos, de inaugurar procedimento fiscal etc.). Entretanto, há de se recordar que existem tributos essencialmente diferentes entre si, o que justifica a necessidade de um disciplinamento específico de poderes e competências especiais para as autoridades responsáveis por sua fiscalização.

Tome-se, por exemplo, o caso da fiscalização do imposto de importação num ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado, porta de entrada do País, área de segurança nacional. A necessidade de uma ágil e eficiente atividade fiscal protetiva da economia nacional justifica a atribuição, aos Auditores-Fiscais ali lotados, de um conjunto de poderes inimagináveis para um Auditor-Fiscal responsável pela administração do ITR.

A título ilustrativo, a Legislação Aduaneira prevê, especificamente para a administração dos tributos respectivos, que a precedência da autoridade fiscal implica a obrigação, por parte das demais autoridades, de prestar auxílio imediato, sempre que requisitado pela autoridade aduaneira, disponibilizando pessoas, equipamentos ou instalações necessários à ação fiscal (Regulamento Aduaneiro, art. 17, § 1.º, I, com a redação dada pelo Decreto 7.213, de 15.06.2010).

Como não poderia deixar de ser, a legislação relativa à fiscalização aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (CTN, art. 194, parágrafo único).

Nada impede, portanto, a fiscalização de uma igreja, de um partido político ou de qualquer outro ente imune. Relembre-se que a imunidade destas instituições normalmente depende da manutenção dos respectivos patrimônios, rendas e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, circunstância que pode ser aferida mediante regular processo de fiscalização. Além disso, os entes imunes podem ser legalmente designados responsáveis pelos tributos cuja legislação lhes atribua o dever de retenção e recolhimento. Assim, se a associação sem fins lucrativos (imune) faz um pagamento sujeito à retenção de imposto de renda na fonte, será sujeito passivo do tributo (responsável), o que também aponta no sentido de que, assim como as demais pessoas físicas e jurídicas, os entes imunes devem se sujeitar, ao menos potencialmente, à atividade fiscalizatória do Estado.

Conforme foi comentado, a própria Constituição Federal autoriza a Administração Tributária a entrar na intimidade econômica dos particulares, mediante a identificação dos respectivos patrimônios, rendimentos e atividades econômicas (CF, art. 145, § 1.º). Nessa linha, o art. 195 do CTN afasta a aplicação de quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Assim, o caráter sigiloso da escrituração comercial e fiscal, bem como dos documentos que comprovam os fatos escriturados, não pode ser oposto ao Fisco, devendo os sujeitos passivos mantê-los (livros e documentos) **até que ocorra a *prescrição*** dos créditos decorrentes das operações a que se refiram (CTN, art. 195, parágrafo único).

Como é consabido, o prazo prescricional é de cinco anos, contados da constituição definitiva do

crédito. Entretanto, não se pode afirmar que os livros e documentos devem ser mantidos **"por cinco anos"**, pois o prazo extintivo está sujeito à interrupção e à suspensão, de forma que pode ser necessário ao sujeito passivo manter a documentação por bem mais do que cinco anos. Assim, a obrigatoriedade deve ser enunciada exatamente como disciplinada no CTN, ou seja, **até que ocorra a prescrição**.

Há quem considere desnecessária a manutenção dos livros e documentos até a consumação da **prescrição**, visto que, se verificada a **decadência**, o Fisco não poderia mais lançar qualquer diferença contra o sujeito passivo, não sendo mais necessária a guarda de qualquer documento. O raciocínio é equivocado porque, conforme analisado, se um lançamento anteriormente realizado for anulado por vício formal, o prazo decadencial será reaberto e os livros deverão ser mantidos **até a prescrição**.

Registre-se, por fim, que o analisado parágrafo único do art. 195 refere-se aos "livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal". Quanto a estes, não há dúvida, se requisitados pela autoridade fiscal, devem ser apresentados, configurando sua falta ilícito fiscal.

Entretanto, em cada espécie de atividade econômica existem livros de escrituração opcional, de forma que os sujeitos passivos podem optar por mantê-los ou não. Quanto a tais livros, podem surgir dúvidas sobre a possibilidade de a Administração Tributária formular requisição e, em caso positivo, sobre a obrigatoriedade de exibição por parte do sujeito passivo.

O sujeito passivo não é obrigado a manter livros opcionais. Assim, se a fiscalização requisita livro opcional e o sujeito passivo informa que não procede à escrituração do livro requisitado, nenhuma punição lhe pode ser aplicada. Todavia, se mantém o livro – tanto é que o Fiscal o viu – não pode se negar a apresentá-lo, sob pena de configuração de embaraço à fiscalização ou ilícito mais grave.

No âmbito jurisprudencial, ganha relevo a Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal, redigida da seguinte forma:

> **STF – Súmula 439** – "Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação".

Da redação da Súmula extrai-se a possibilidade de acesso aos livros comerciais acaso existentes, **mesmo que não obrigatórios**. Entretanto, a fiscalização não é uma caça às bruxas, devendo desenvolver-se dentro do necessário ao esclarecimento da matéria objeto de investigação. Por conseguinte, tem-se por vedado à autoridade administrativa desviar a finalidade do procedimento e adentrar nos demais pontos constantes da escrita fiscal que deveriam permanecer sigilosos.

O CTN também atribui às autoridades fiscais o poder de requisitar de determinadas pessoas todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Trata-se de uma imposição de que a sociedade contribua com a atividade de fiscalização que, em última análise, é exercida em benefício de toda a coletividade. Nos termos legais, são as seguintes as pessoas obrigadas a fornecer informações (CTN, art. 197):

I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III – as empresas de administração de bens;
IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
V – os inventariantes;
VI – os síndicos, comissários e liquidatários;
VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

A lista é composta por pessoas que, em virtude de suas atividades, têm acesso a informações que podem ser extremamente necessárias para o exercício da atividade de fiscalização.

Assim, por exemplo, os serventuários do cartório do registro de imóveis têm informações relativas a imóveis e atos jurídicos a eles concernentes, que podem configurar fatos geradores de vários tributos (IPTU, ITR, IR, ITCMD, ITBI). Além disso, tais imóveis podem ser usados numa execução fiscal promovida por qualquer dos entes tributantes.

O mesmo raciocínio poderia ser desenvolvido para tomar como exemplo qualquer das demais pessoas citadas no dispositivo, pois todas, em razão de suas atividades, possuem informações de grande relevância para a Administração Tributária.

A **lista das pessoas obrigadas a atender as requisições fiscais não é exaustiva**, uma vez que é encerrada por uma hipótese aberta em que podem ser enquadradas "quaisquer outras entidades ou pessoas **que a lei designe**, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão". Registre-se, contudo, que a escolha da pessoa sobre a qual pode recair a requisição de informações não é fruto da discricionariedade administrativa, pois somente havendo **lei** estipulando a obrigatoriedade de prestar informação, poderá ser formulada a intimação.

Historicamente, sempre foi grande a controvérsia acerca da possibilidade de a autoridade administrativa, por ato próprio, **requisitar às instituições enumeradas no inciso II (bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras) informações protegidas por sigilo bancário, sem necessidade de interveniência da autoridade judicial.** Conforme já estudado, atualmente a possibilidade também encontra fundamento na Lei Complementar 105/2001, que estatui, no seu art. 6.º:

> "Art. 6.º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente".

Pondo fim às incertezas decorrentes da controvérsia, em fevereiro de 2016 o Supremo Tribunal Federal julgou um conjunto de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859) e **considerou legítima a previsão**. A decisão, assim como as hipóteses, procedimentos e restrições relativos à requisição fiscal de dados protegidos por sigilo bancário, são analisados no tópico 2.6.3 dessa obra, cuja leitura atenta é recomendada ao leitor.

Para evitar antinomias com as normas que impõem dever de sigilo às pessoas que exerçam determinados cargos, ofícios, funções, ministérios, atividades ou profissões, o CTN as excetua do dever de prestar informações (CTN, art. 197, parágrafo único). Se não fosse o dispositivo, o médico seria obrigado a manter em sigilo as informações obtidas em razão do ofício (pela lei que regulamenta sua profissão) e, ao mesmo tempo, poderia ser legalmente obrigado a prestar tais informações (caso previsto em lei).

Um outro poder expressamente outorgado às autoridades fiscais pelo Código Tributário Nacional é o de **requisitar a força pública**. É a seguinte a redação do dispositivo:

> "Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção".

Requisitar significa **pedir com força vinculante ou ordenar**. Assim, não podem as autoridades policiais deixar de atender a requisição das autoridades fiscais nas situações descritas no dispositivo, até porque, nos termos constitucionais, a administração fazendária e seus servidores fiscais têm, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (CF, art. 37, XVIII).

No dispositivo legal acima transcrito, a expressão "e reciprocamente" autoriza, ao menos na teoria, que a autoridade administrativa estadual ou municipal requisite força pública federal, não havendo vinculação entre o ente em nome do qual atua a autoridade e a polícia que ele pode requisitar. Andou bem neste ponto o legislador, pois as situações em que se faz necessária a utilização da força pública são, normalmente, marcadas pela urgência, o que aponta no sentido de se requisitar o aparelhamento policial que tem condições de se fazer presente de uma maneira mais célere.

Na prática, é regra que as autoridades federais formulem suas requisições à polícia federal e que as autoridades estaduais e municipais requisitem a polícia militar. Contudo, a requisição entre esferas administrativas diferentes é plenamente possível.

O poder de requisitar a força policial é da autoridade que preside a diligência e não necessariamente do chefe da repartição fiscal.

Quando a autoridade fiscal ou a administração pública é vítima de desacato ou outro crime, a requisição de força policial é plenamente justificável. Nos casos de embaraço à fiscalização (ato ou omissão dolosa tendente a dificultar o procedimento fiscal) ou da necessidade de "adotar medida prevista na legislação tributária", a requisição também é legalmente cabível, mesmo não configurada prática de crime ou contravenção. Nesses casos, contudo, deve-se dar atenção especial à proteção constitucional do domicílio, porque, na ausência do flagrante delito ou de outra causa autorizadora do ingresso, far-se-á necessária a ordem judicial para assegurar a entrada das autoridades fiscais e policiais no estabelecimento do contribuinte.

Nesse sentido, no concurso para Delegado da Polícia Federal (Nacional), realizado em 2004, o

CESPE elaborou questão com o seguinte enunciado: “Após regularmente intimados pela autoridade administrativa para apresentarem a documentação fiscal da empresa, os sócios não atenderam à notificação no prazo de 15 dias. Em razão disso, os agentes da fiscalização requisitaram auxílio policial, adentrando o estabelecimento comercial, onde, imediatamente, passaram a apreender notas fiscais e documentos de controle paralelo. Com tal documentação, e em virtude da fraude descoberta, o lançamento tributário veio a ser realizado”.

Propôs-se que, com base na situação hipotética, fossem julgados alguns itens, dentre eles o seguinte: “A autoridade policial não poderia negar o auxílio requisitado, já que ocorreu embaraço à fiscalização”.

O item está **errado**, pois, como visto, o poder de requisição deve ser interpretado em consonância com as garantias individuais, dentre elas a da inviolabilidade do domicílio.

12.2.2 Os deveres das autoridades fiscais

A Constituição exigiu tributação isonômica (CF, art. 150, II) e, para tanto, facultou à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, art. 145, § 1.º). Mesmo que não previsto expressamente, o poder de fiscalizar estaria implícito no dever de tributar a todos isonomicamente, entretanto, como não poderia deixar de ser, tal poder deve ser exercido com respeito aos direitos individuais.

Assim, ao fiscalizar, o Estado deve respeito a todos os direitos e garantias constitucionalmente consagrados, como a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, das comunicações, da casa (que, segundo o STF, compreende o local de exercício de profissão) etc. Além disso, tratando especificamente do exercício da função fiscalizatória, o CTN previu outras restrições a serem observadas pelas autoridades fiscais, conforme se passa a analisar.

12.2.2.1 O dever de documentar o início do procedimento

Conforme dispõe o art. 196 do CTN, a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

A atividade de fiscalização modifica o ambiente de funcionamento da empresa. Trata-se de um “mal necessário” que não pode se eternizar. É por conta disso que a legislação de cada ente federado deverá prever o prazo máximo para conclusão das diligências, apesar de possibilidade de prorrogação.

Como há prazo para o término do procedimento, é necessário que se documente o seu começo, o que tradicionalmente é feito por intermédio da lavratura do **Termo de Início de Fiscalização**.

O parágrafo único do art. 196 do CTN afirma que o termo será lavrado sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado, deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade que proceder ou presidir a diligência. Na prática, é mais comum a lavratura em separado com a entrega da cópia autenticada ao fiscalizado.

Além de precisar o **termo inicial do prazo para a conclusão do procedimento,** a lavratura de Termo

de Início de Fiscalização **pode** produzir dois outros efeitos, quais sejam **antecipar a contagem do prazo decadencial** e **afastar a espontaneidade do sujeito passivo**.

A matéria já foi objeto de análise nos tópicos pertinentes, mas, de uma maneira resumida, as situações serão abaixo explanadas.

Regra geral, **o termo inicial de fluência do prazo decadencial** é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). Todavia, se, antes de atingida tal data, for iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, o termo inicial é antecipado para a data da notificação (CTN, art. 173, parágrafo único). O Termo de Início de Fiscalização regularmente cientificado ao sujeito passivo produz este efeito.

Por outro lado, o art. 138 do CTN beneficia os sujeitos passivos que confessem infrações cometidas e, se for o caso, paguem o respectivo tributo e juros de mora, desde que a confissão tenha se dado antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Assim, se lavrado e cientificado um Termo de Início de Fiscalização, **fica afastada a espontaneidade** do sujeito passivo **quanto às infrações que sejam correlacionadas com o objeto da fiscalização**.

Em síntese, são os seguintes os possíveis efeitos da lavratura de Termo de Início de Fiscalização com notificação formal ao fiscalizado:

a) estabelece o termo inicial para o término do procedimento de fiscalização;
b) antecipa o termo inicial de fluência do prazo decadencial (se esta já não teve seu curso iniciado);
c) afasta a espontaneidade do sujeito passivo.

12.2.2.2 O dever de manter sigilo e suas exceções

Consoante analisado, as autoridades fiscais, no exercício de suas elevadas atribuições, têm acesso a informações privilegiadas sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

A contrapartida ao conhecimento das informações é o dever de mantê-las em sigilo, sob pena de responsabilização administrativa, cível e criminal.

Perceba-se que a literalidade do dispositivo não submete à regra do sigilo as meras informações cadastrais, como nome do contribuinte, número de seus documentos, endereço etc.

12.2.2.2.1 A transferência do sigilo

Sendo certo que o *caput* do art. 198 do Código estabelece a **regra** do sigilo, os §§ 1.º e 3.º trazem exceções que se diferem por uma peculiaridade.

Nos casos previstos no § 1.º, a informação **não deixa de ser sigilosa**, apenas **sendo transferida** do âmbito da Administração Tributária para uma outra organização, mantendo-se, nesta, também em sigilo. Nos casos previstos no § 3.º, a informação **deixa de ser sigilosa, podendo ser divulgada,** inclusive pela imprensa.

Neste tópico serão analisadas as exceções caracterizadas pela transferência de informação sigilosa

entre organizações. Para uma melhor percepção deste fenômeno, transcreve-se o fundamento legal para a hipótese:

> "Art. 198. (…)
>
> § 1.º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:
>
> I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
>
> II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração".

Na primeira hipótese, a autoridade judiciária (juiz ou tribunal) **requisita** a informação protegida pelo sigilo. A informação **não é divulgada, devendo permanecer em sigilo também no âmbito do judiciário**.

Cabe aqui relembrar que, nos precisos termos do art. 58, § 3.º, da CF/1988, as Comissões Parlamentares de Inquérito possuem poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, podendo, fundamentadamente, determinar a quebra dos sigilos bancário, telefônico, telemático e – o que mais interessa neste ponto – fiscal. O entendimento é pacífico no âmbito do Supremo Tribunal Federal (MS 24.749, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 05.11.2004).

A segunda hipótese tem aplicabilidade quando instaurado processo administrativo no âmbito da entidade solicitante, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração.

A exceção permite facilitar a apuração, no âmbito da própria administração, de graves ilícitos cometidos por servidores públicos e demais pessoas sujeitas ao poder disciplinar da administração pública (como os delegatários de serviços públicos, por exemplo).

A **solicitação** administrativa de dados protegidos por sigilo fiscal não deve se transformar num procedimento de rotina para a coleta de indícios para que se instaurem futuras investigações. Não se pode esquecer que a manutenção do sigilo continua sendo regra, de forma que a solicitação só é cabível quando efetivamente existam graves indícios de cometimento de ilícito administrativo que já esteja sendo objeto de apuração em **processo regularmente instaurado**.

Talvez seja por isso que, ao falar da transferência de sigilo a pedido de autoridade judiciária, o CTN usou a forte palavra **"requisição"** (ordem) que não dá qualquer margem de análise à autoridade requisitada. Já ao falar do pedido de autoridade administrativa, o CTN usou o suave vocábulo **"solicitação"**, que, em direito, **tem o sentido de pedido, sujeito a certo grau de discricionariedade** por parte da autoridade competente para o deferimento.

O que se está a afirmar não é que a Administração Pública tem o poder de analisar se é conveniente e oportuno fornecer os dados solicitados pela autoridade administrativa, mas sim que deve analisar se foram cumpridos os requisitos formais, como a instauração regular de processo e a apuração de infração administrativa.

Em qualquer caso, é aplicável a regra procedimental prevista no § 2.º do art. 198 do CTN, cujos

termos são os seguintes:

> "Art. 198. (…)
> (…)
> § 2.o O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo".

A regra tenta deixar claro o que foi aqui defendido à exaustão. A informação sai sigilosa da repartição fiscal e deve ser mantida em sigilo também na organização requisitante ou solicitante, passando esta a ser verdadeira **detentora do sigilo**.

12.2.2.2.2 A divulgação das informações

O § 3.º do art. 198 do CTN estipula casos nos quais as informações que, pelo seu conteúdo, estariam protegidas pela regra do sigilo fiscal podem ser **divulgadas**. Relembre-se que, nas situações excepcionais previstas no § 2.º do artigo, as informações continuavam sigilosas, mas eram transferidas para outra organização. Nas hipóteses ora estudadas, as informações deixam de ser sigilosas, podendo inclusive ser veiculadas pela imprensa. É a seguinte a redação do dispositivo:

> "Art. 198. (…)
> (…)
> § 3.º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
> I – representações fiscais para fins penais;
> II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
> III – parcelamento ou moratória".

Durante um procedimento de fiscalização, é comum que a autoridade administrativa descubra ilícitos praticados pelos sujeitos passivos. Quando tais ilícitos têm conotação meramente fiscal-administrativa, a própria autoridade competente para lançar o tributo lança também a penalidade pecuniária (multa) ou aplica penalidade de outra natureza (pena de perdimento, por exemplo), conforme previsão legal.

Entretanto, quando o ato praticado configura crime de ação pública, incumbe à autoridade administrativa formular representação à autoridade competente para oferecer a ação penal cabível, visando à responsabilização do autor do delito. Assim, é elaborada uma **representação fiscal** (pois oriunda de autoridade fiscal) **para fins penais** (porque o objetivo é a responsabilização penal do infrator) ao representante do Ministério Público, titular exclusivo da ação penal pública. Nos termos do CTN, as informações relativas a tais representações podem ser divulgadas, não estando protegidas pela regra do sigilo.

Quando o fato apurado pela autoridade fiscal configura, em tese, **crime contra a administração pública**, não há mistérios, devendo ser imediatamente formulada a representação fiscal para fins penais.

Situação bem mais complexa ocorre quando o fato é tipificado como **crime contra a ordem tributária** (arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990), **apropriação indébita previdenciária** (art. 168-A do Código Penal) ou **sonegação de contribuição previdenciária** (art. 337-A do Código Penal), hipóteses nas quais a própria existência do crime depende da existência do crédito. O cerne da questão é que a autoridade fiscal constitui o crédito, mas o contribuinte tem o direito de impugnar o auto de infração. Caso seja imediatamente formulada representação ao Ministério Público, é possível que, mais à frente, o próprio órgão julgador administrativo decida pela improcedência do lançamento e, portanto, pela inexistência de crédito, enquanto na esfera judicial tramita um processo penal relativo à sonegação do valor que a Fazenda não mais entende devido.

Visando a solucionar o problema, o art. 83 da Lei 9.430/1996 prescreve (grifou-se):

> "A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente".

O dispositivo vincula a autoridade administrativa, impedindo-a de formular a representação ao Órgão Ministerial antes da constituição definitiva do crédito. O objetivo é o de evitar o conflito entre as decisões administrativas e judiciais, bem como o oferecimento prematuro de denúncias criminais contra contribuintes que ainda não tiveram oportunidade de defesa quanto à matéria estritamente tributária.

Entendendo que a regra estaria a tolher a competência exclusiva do Ministério Público para decidir sobre o ajuizamento da ação penal, o Procurador-Geral da República ajuizou ação direta de inconstitucionalidade contra o dispositivo.

O STF, resumidamente, entendeu que a norma atacada tinha "como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público", de forma que este poderia "oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita 'representação tributária', se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo".

Não obstante a decisão parecer apontar no sentido da plena viabilidade de oferecimento da denúncia antes da decisão final no processo administrativo fiscal, este raciocínio não prospera, pois somente há **lançamento definitivo** quando tal processo chega ao fim. Corrobora o raciocínio o fato de o STF ter afirmado, na mesma decisão, que "antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal" (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.571/UF, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2003, *DJ* 30.04.2004, p. 27).

Posteriormente, o Tribunal cristalizou seu entendimento com a edição da Súmula Vinculante 24, nos termos abaixo transcritos:

> **STF – Súmula Vinculante 24 –** Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

A redação do enunciado é mais restrita que a previsão constante do art. 83 da Lei 9.430/1996, pois, enquanto esta se refere aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990 e aos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, a súmula aponta apenas para os crimes previstos nos incisos I a IV do art. 1.º da Lei 8.137/1990. Em provas de concurso público, o candidato deve atentar para a fonte apontada pelo examinador na elaboração de eventual questão.

Na prática, nos crimes citados no art. 83 da Lei 9.430/1996, só há **justa causa** para que o Ministério Público ofereça denúncia **após o término do processo administrativo fiscal** (se o crédito foi mantido), apesar de o ajuizamento independer de representação da autoridade fiscal.

De uma maneira mais técnica, pode-se afirmar que **a representação fiscal não é condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública**, **mas a definitividade da constituição do crédito é condição para a configuração do crime**.

Enquanto não concluído o processo administrativo em que se discute o crédito tributário, **não corre prazo prescricional** para a responsabilização criminal do respectivo agente.

Apesar do entendimento, o próprio Supremo Tribunal Federal considera ser "**possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo fiscal**, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização". No caso concreto, a Corte entendeu que a imprescindibilidade do inquérito decorria da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, o que tornou "necessária a instauração do procedimento inquisitorial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, consequentemente, para a apuração de eventual débito tributário" (STF, 2.ª T., HC 95.443/SC, j. 02.02.2010, *DJe* 19.02.2010).

Tal raciocínio, contudo, deve ser contextualizado com a decisão proferida em fevereiro de 2016 pelo próprio STF, considerando constitucional a possibilidade de requisição direta de informação protegida por sigilo bancário pelas autoridades fiscais (sem necessidade de manifestação judicial), nos termos previstos no art. 6.º da LC 105/2001 (ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859), conforme detalhado no item 2.6.3 do Capítulo 2 dessa obra. Nesse contexto, ao menos **nos casos em que é possível a requisição direta nos termos da regulamentação da matéria, não mais se tem como necessária a instauração de inquérito policial para "instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário".**

Por fim, nos incisos II e III acima transcritos, o CTN afasta a regra do sigilo e permite a divulgação de informações relativas a **inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, parcelamento ou moratória**.

A doutrina em peso critica a possibilidade alegando se tratar de um meio vexatório de cobrança indireta usado pela Fazenda Pública contra o sujeito passivo.

As autorizações apenas "legalizam" o que antes era feito pela Administração Tributária ao arrepio da lei, ou seja, a publicação no *Diário Oficial* da lista dos sujeitos passivos que obtiveram deferimento de pedido de parcelamento ou moratória e daqueles que foram inscritos na dívida ativa.

Ao divulgar que "A" obteve um parcelamento deferido, a Fazenda atesta que "A" é devedor, dando

um indício relativo à qualidade de suas finanças. Críticas à parte, a autorização hoje existe, e apesar da suspeita de inconstitucionalidade, em virtude de possível ausência de razoabilidade, deve ser tomada como válida, ao menos em provas de concursos públicos.

É possível enxergar utilidade na publicação da lista dos inscritos em dívida ativa, qual seja a de presumir o conhecimento por todos da situação do devedor, de forma a possibilitar a aplicação da presunção de fraude prevista no art. 185 do CTN (com a redação dada pela LC 118/2005).

Não obstante o raciocínio, parece ser temerário tomar como absoluta uma presunção que se sabe exagerada (a de que todos tomam conhecimentos das publicações oficiais), de forma a ser mais prudente exigir a comunicação formal e individualizada a cada sujeito passivo inscrito em dívida ativa. A solução proposta não garante conhecimento universal da informação (o que é desnecessário), mas sim a certeza do intuito fraudulento do devedor que promova os atos relacionados no citado art. 185.

12.2.2.2.3 A permuta de informações sigilosas entre entes tributantes

A União mantém um privilegiado banco de dados relativos a patrimônio, rendimentos e atividades de pessoas físicas e jurídicas. As informações ali constantes são atualizadas a cada ano com base na entrega e análise de diversas declarações tributárias. Os Municípios, por cobrarem IPTU, mantêm um atualizado banco de dados sobre imóveis e seus proprietários, assim como os Estados, sujeitos ativos do IPVA, mantêm um precioso cadastro sobre veículos automotores e respectivos usuários.

São apenas exemplos. Cada um destes entes possui outros cadastros com diversas informações importantes, não só sobre o que anda de acordo com a lei, mas com o que está à sua margem.

Tudo isso aponta no sentido da necessidade de compartilhamento das informações constantes destes cadastros para uma maior eficiência e quiçá integração das diversas máquinas fiscalizatórias.

Após a EC 42/2003, a própria Constituição Federal de 1988 passou a prever que as diversas administrações tributárias atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio (art. 37, XXII). No âmbito da legislação infraconstitucional, a colaboração recíproca é prevista no art. 199 do CTN, nos seguintes termos:

> "Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio".

Tanto pelos termos constitucionais quanto pelos legais, **a possibilidade de permuta de informações é norma de eficácia limitada**, por depender de lei de caráter geral ou de convênio que permita a transferência do sigilo entre os signatários.

A previsão legal de colaboração entre os fiscos serve também de fundamento para o que a doutrina denomina **prova emprestada**, ou seja, para a possibilidade de que uma prova produzida num determinado processo administrativo fiscal seja reutilizada noutro, mesmo que conduzido em diferente esfera administrativa. A possibilidade abrange as diversas espécies de prova (documental, testemunhal, pericial, confessional etc.).

Para os que o defendem, o uso da prova emprestada tem fundamento no princípio da **economia processual**, aproveitando-se no novo processo toda a atividade probatória, muitas vezes custosa, já realizada no processo originário.

Segundo a jurisprudência dominante, para que tal possibilidade exista é fundamental o respeito ao contraditório, tendo sido a prova emprestada produzida em processo em que se tenha assegurada tal garantia ao mesmo sujeito contra quem a prova será novamente utilizada (STF, AI 741.193/PR; STJ, REsp 81.094/MG).

Um exemplo bastante comum se dá com a utilização na esfera federal de prova produzida na esfera estadual. Suponha-se que o fisco estadual, mediante regular processo de fiscalização, comprove que o contribuinte vendeu mercadorias com **notas fiscais paralelas** (aquelas emitidas com a mesma numeração de outra nota regularmente emitida – numeração duplicada). Como consequência, a autoridade fiscal competente lança o ICMS devido e não pago na operação, além da multa relativa à infração. Perceba-se que a operação realizada por fora também ficou fora do alcance das contribuições sobre faturamento (PIS/COFINS) e provavelmente gerou repercussões fraudulentamente negativas sobre o lucro e a renda do contribuinte (diminuindo os valores de CSLL e IRPJ a serem recolhidos aos cofres públicos federais). A pergunta que pode ser feita nesse caso é a seguinte: pode o fisco federal se utilizar das provas produzidas pelo fisco estadual e realizar o lançamento suplementar dos citados tributos federais (PIS, COFINS, IRPF e CSLL)?

A resposta que tem sido dada pelo Judiciário, conforme os precedentes citados, é SIM. Um dos fundamentos para isso é justamente a possibilidade legal de permuta de informações sigilosas entre os entes tributantes. Seguindo tais precedentes, a ESAF, no concurso para provimento de cargos de Procurador da Fazenda Nacional, com provas aplicadas em 2012, elaborou questão em que o enunciado, acrescido de um dos itens considerados corretos, forma a seguinte afirmativa: "o intercâmbio de informações protegidas pelo sigilo fiscal, entre as fazendas públicas dos entes federados dá amparo, consoante entendimento do STF, à chamada prova emprestada entre o fisco federal e o fisco estadual, sendo tal prova coligida mediante a garantia do contraditório".

Registre-se que a admissão da **prova emprestada** não significa a possibilidade de utilização da **conclusão emprestada**, como ocasionalmente querem proceder algumas autoridades fiscais. No exemplo proposto anteriormente, o fisco federal deveria trasladar para os autos do seu procedimento administrativo as provas constantes do processo administrativo fiscal estadual (nisto constitui o "empréstimo") e, a partir da análise destes elementos e de outros que venha a coletar, chegar às suas próprias conclusões, oferecendo ao sujeito passivo a possibilidade de contestá-las (impugnação). Não se pode simplesmente copiar o texto do auto de infração estadual e, com base na conclusão de que houve fraude referente ao ICMS, extrair a ilação de que houve omissão de receitas na esfera federal e lançar os respectivos tributos. Há de se recordar que o lançamento realizado na esfera estadual também está sujeito à impugnação administrativa ou judicial, podendo, inclusive, vir a ser anulado. Nessa linha, há de se repisar que o que pode ser emprestado é o conjunto probatório, e desse conjunto a autoridade receptora das informações pode extrair suas conclusões, buscar elementos complementares que considerar

necessários e realizar sua própria autuação.

Por fim, cabe registrar que, no âmbito internacional, a necessidade de permuta de informações sigilosas também se faz presente. Há muito tempo as infrações fiscais e os crimes contra a ordem tributária romperam as fronteiras dos Estados-nações, sendo impossível a qualquer deles fiscalizar eficientemente as operações internacionais sem o intercâmbio de dados.

Assim, o parágrafo único do transcrito art. 199 do CTN estipula, para os Estados-nações, essencialmente a mesma regra sobre transferência de sigilo entre os entes tributantes internos. A grande diferença se dá no instrumento mediante o qual se fará o pacto disciplinando o intercâmbio, pois, em se tratando de Estados-nações, **ao lado dos acordos e convênios, foram postos os tratados**, que são os típicos instrumentos para a celebração de avenças entre Estados soberanos (a rigor, a expressão genérica acordo já envolveria todas as espécies de pacto).

A permuta de dados é, portanto, possível, mas não decorre de norma de eficácia plena, sendo necessária a celebração de acordo (tratado, convenção, convênio) neste sentido.

12.3 DÍVIDA ATIVA

A expressão "dívida ativa" parece contraditória, porque, no linguajar contábil, chamam-se de ativos os aspectos positivos do patrimônio (bens e direitos) e de passivo os aspectos negativos (obrigações). Assim toda dívida seria essencialmente passiva.

Olhando o fenômeno pelo lado da Fazenda Pública, a dívida do sujeito passivo é um ativo, que, cumpridos determinados requisitos, poderá ser objeto de execução judicial. Aliás, como se verá adiante, o principal objetivo da inscrição de um crédito tributário em dívida ativa é exatamente extrair o título executivo que vai aparelhar a ação de execução fiscal a ser ajuizada pelo Estado na busca da satisfação do seu direito.

Assim, quando se deve ao Estado, é corriqueiro que o débito seja inscrito em dívida ativa, de forma que esta é composta por débitos de origem tributária e não tributária.

Nessa linha, a Lei 4.320/1964 divide a dívida ativa em tributária e não tributária, mas a Lei das Execuções Fiscais retira qualquer efeito prático da distinção, ao tratar da mesma forma a execução de ambas as modalidades.

Especificamente tratando de matéria tributária, o CTN afirma, no seu art. 201:

> "Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular".

Para ser qualificada como tributária, basta que a dívida ativa seja proveniente de crédito desta natureza. Por óbvio, se o sujeito passivo pagou o montante devido ou, de qualquer outra forma, conseguiu a extinção do crédito tributário, não haverá que se falar em dívida ativa, porque o único objetivo da inscrição é possibilitar a futura execução fiscal.

Em termos pragmáticos, inscrever em dívida ativa é incluir um devedor num cadastro em que estão aqueles que não adimpliram suas obrigações no prazo. Na esfera federal, a “repartição administrativa competente” para a inscrição em dívida ativa é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão do Ministério da Fazenda. Nos âmbitos estaduais e municipais, a regra é que a competência seja das respectivas procuradorias judiciais.

Em virtude de a inscrição, via de regra, ficar a cargo de um órgão de representação judicial, alguns autores enxergam no ato de inscrição um importante mecanismo de controle da legalidade de todo o procedimento administrativo que se iniciou logo após o fato gerador e culminou com o encaminhamento para inscrição em dívida ativa, pois se trata da primeira vez em que a matéria será submetida a alguém necessariamente graduado em direito (o procurador da fazenda ou cargo equivalente).

Apesar de, na prática, as inscrições serem feitas de maneira eletrônica, deve-se entender – principalmente em provas de concurso público – que existe um ato de inscrição, a cargo de autoridade competente, cujo efeito é conferir à dívida regularmente inscrita a presunção relativa de liquidez e certeza, passando a ter o efeito de prova pré-constituída (CTN, art. 204).

No ato de inscrição, a Fazenda Pública unilateralmente declara que alguém deve e elabora um documento que dá presunção de liquidez e certeza da existência de tal débito. Trata-se de mais uma manifestação da presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, atributo presente em todos os atos administrativos, inclusive o de inscrição de débito em dívida ativa.

Nessa linha, o STJ tem entendimento firmado no sentido de que as planilhas elaboradas unilateralmente pela Fazenda Pública constituem prova idônea, gozando de presunção de veracidade e legitimidade, por consistirem em verdadeiros atos administrativos enunciativos, não se comparando a meras declarações particulares, como defendia o contribuinte executado (REsp 1.298.407/DF).

A presunção, todavia, admite prova em contrário, sendo, portanto, **relativa** (CTN, art. 204, parágrafo único).

A título de exemplo, imagine-se que determinado contribuinte pagou crédito relativo a imposto de renda utilizando-se da guia denominada DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Entretanto, enganou-se no preenchimento do documento, apondo um código errado, de forma que os computadores da Receita Federal não conseguiram identificar o pagamento. Mais à frente, com o débito já inscrito em dívida ativa, o particular apresenta o DARF, o qual é reconhecido e corrigido pelo Órgão fiscal. Nesta situação, tem-se por afastada a presunção de liquidez e certeza do débito inscrito em dívida ativa. Se a presunção fosse absoluta, não aproveitaria ao contribuinte qualquer prova porventura apresentada.

Ainda tratando da presunção de liquidez e certeza, ressalta-se a regra constante do parágrafo único do art. 201 do CTN, segundo a qual a fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Líquido é o crédito perfeitamente delimitado, com precisa indicação do seu valor. A inscrição de um crédito em dívida ativa não estanca a fluência dos juros de mora, de forma que, após algum tempo, o valor inscrito não mais corresponde, com precisão, ao montante devido pelo sujeito passivo. Todavia,

não havendo dúvida sobre as taxas de juros oficiais, pode-se chegar ao exato valor atual do crédito por meio de uma mera operação aritmética, de forma que a liquidez é indiscutivelmente mantida.

A inscrição é feita por intermédio da lavratura de um termo no livro da dívida ativa. Hoje em dia, o livro é virtual (eletrônico), mas não se pode dizer que o mesmo não exista.

Os requisitos do termo de inscrição estão estatuídos no art. 202 do CTN, conforme abaixo transcrito:

> "Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:
>
> I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
>
> II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
>
> III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
>
> IV – a data em que foi inscrita;
>
> V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito".

O título executivo que vai aparelhar a futura ação de execução fiscal é a **certidão de dívida ativa**. A palavra certidão tem o sentido de cópia fiel e, como tal, deve conter todos os requisitos do termo de inscrição, além da indicação do livro e da folha da inscrição. A exigência, bastante lógica, consta expressamente do parágrafo único do próprio art. 202 do Código.

Extrai-se do art. 203 do CTN que a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no termo de inscrição ou o erro a eles relativo é causa de nulidade da inscrição, o que contaminará a certidão e o processo de cobrança decorrente (aplicação da teoria dos frutos da árvore envenenada).

A regra deve ser tomada em termos. A jurisprudência vê como princípio geral de direito que as nulidades – mesmo as absolutas – só devem ser declaradas se houver prejuízo.

O prejuízo que poderia ser gerado por imperfeição num termo de inscrição em dívida ativa ou na certidão dele extraída seria, fundamentalmente, a criação de dificuldades para o exercício do direito a defesa. Nesse caso, haveria plena aplicabilidade da regra que exige a proclamação da nulidade do termo e dos atos dele decorrentes.

A título de exemplo, imagine-se um termo de inscrição e uma certidão dele decorrente que apenas atestem que "A" deve R$ 10.000,00 de imposto de renda relativo ao exercício de 2004, sem informar, contudo, qual o fato gerador (se um pagamento, venda de um imóvel, um prêmio de loteria etc.). Como poderia o sujeito passivo se defender de algo que não sabe de onde surgiu? Tem-se aqui um claro exemplo de nulidade a contaminar os atos subsequentes.

Entretanto, se os vícios não prejudicam a defesa, não se deve proclamar a nulidade, e o procedimento segue seu curso normal. Nessa linha, o STF já afirmou que "perfazendo-se o ato na integração de todos os elementos reclamados para a validade da certidão, há de atentar-se para a substância e não para os defeitos formais que não comprometem o essencial do documento tributário" (STF, 1.ª T., AI-AgR 81.681/MG, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 24.02.1981, *DJ* 27.03.1981, p. 2.535).

Sendo o caso de nulidade, o art. 203 do CTN afirma que também será nulo o processo de cobrança decorrente, **mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância**, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

É relativamente comum que, ao ser citado na execução fiscal, o sujeito passivo procure a Administração Fazendária para comprovar que o débito – ou parcela dele – está quitado, tendo ocorrido um mero erro formal no preenchimento da guia de arrecadação. Se o sujeito passivo tem razão, não há liquidez e certeza do valor inscrito em dívida ativa, de forma que a inscrição é nula, assim como nulo é o processo de cobrança dela decorrente. O dispositivo abre a possibilidade de que a Fazenda Pública corrija o termo de inscrição e substitua a certidão nula, reabrindo-se o prazo para que o sujeito passivo se defenda da parte que foi objeto da alteração.

Uma dúvida muito comum é referente ao momento até o qual a Fazenda Pública pode substituir a certidão nula. O CTN coloca como termo final para adoção de tal providência a "**decisão de primeira instância**", expressão que somente pode ser compreendida tendo em vista algumas noções básicas acerca do trâmite do processo de execução fiscal.

Ajuizada a ação de execução, estando presentes os requisitos legais, o juiz defere a inicial, o que importa ordem de citação do executado para que, no prazo de cinco dias, pague ou garanta o juízo, mediante depósito em dinheiro, fiança bancária ou indicação de bens à penhora.

Garantida a execução, o executado pode, ainda, se defender mediante a interposição de **embargos à execução**. É precisamente até o julgamento em primeira instância dos embargos interpostos que a Fazenda Pública pode substituir a certidão nula.

O STJ adota o entendimento aqui exposto, consubstanciado na sua Súmula 392, abaixo transcrita:

> **STJ – Súmula 392 –** "A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

Não é possível, contudo, a substituição da certidão como meio de alterar lançamento já realizado. Se há vício na constituição do crédito tributário, deve ser feito novo lançamento em que se assegure a possibilidade de o sujeito passivo proceder à impugnação na via administrativa com os meios e recursos inerentes. Raciocínio em sentido contrário retiraria o direito à ampla defesa na via administrativa, em flagrante desrespeito ao art. 5.º, LV, da CF/1988.

Na esteira deste raciocínio, o STJ já decidiu ser "inadmissível a substituição de CDA referente à cobrança de IPTU a taxas lançados sobre área a maior, por isso que não se trata de simples correção de erro material ou formal do título executivo, mas de modificação do próprio lançamento, com alteração do valor do débito, o que não guarda apoio no art. 2.°, § 8.°, da Lei 6.830/1980" (STJ, 2.ª T., REsp 87.768/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 03.10.2000, *DJ* 27.11.2000, p. 150).

Por oportuno, ressalte-se que o art. 2.º, § 8.º, da LEF praticamente repete parte do art. 203 do CTN ao afirmar que "até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou

substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos”.

12.4 CERTIDÕES NEGATIVAS

O último Capítulo do Título relativo à Administração Tributária trata das certidões negativas. São elas o documento apto à comprovação de inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período.

O CTN prevê a possibilidade de exigência de certidões negativas no seu art. 205, abaixo transcrito:

> “Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.
>
> Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição”.

Hoje em dia, não constam expressamente do requerimento do interessado todos os dados reclamados pelo dispositivo, visto que o fornecimento do número cadastral (CPF, Inscrição Estadual etc.) já cumpre os requisitos, pois em face de tal número a Fazenda Pública dispõe das informações necessárias, constantes nos seus bancos de dados.

Segundo o parágrafo único, “a certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida”. Assim, apesar de os sistemas informatizados da administração pública estarem normalmente programados para expedir certidões que retratem a situação existente no momento da consulta, é plenamente viável requerimento de certidão negativa relativa a determinado período ou a determinado tributo.

O prazo para a expedição da certidão é de dez dias, contados da data da entrada do requerimento na repartição, apesar de, na maioria das vezes, o documento ser expedido imediatamente. A Fazenda Pública só tem usado do prazo quando se faz necessária a análise de situação mais complexa, como nos casos em que se tem que conferir a vigência de decisões judiciais, a regularidade de parcelamentos, a suficiência de penhora etc.

Registre-se, por oportuno, que, apesar da denominação “Certidão Negativa de Débito – CND”, o Superior Tribunal de Justiça tem considerado válida a recusa de emissão quando o contribuinte descumpre obrigação acessória, desde que tal consequência esteja prevista em lei, como é o caso da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), nos termos previstos pelo art. 32, IV e § 10, da Lei 8.212/1991 (REsp 1.042.585-RJ).

12.4.1 Certidões positivas com efeitos de negativas

Existem situações em que, apesar da existência de débitos, o sujeito passivo se encontra em situação regular perante o Fisco. Nestes casos, é expedida a denominada **certidão positiva com efeitos de negativa**. Trata-se de certidão **positiva**, pois **débitos existem**, mas com **efeitos de negativa**, pois o requerente está em **situação regular**. Com esta certidão, o sujeito poderá praticar quaisquer atos que dependam de apresentação de certidão negativa.

A base legal é o art. 206 do CTN, abaixo transcrito:

> "Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa".

São, portanto, três as situações em que, apesar da existência de débitos, é reconhecida a regularidade do sujeito passivo:

a) Os créditos não estão vencidos

A rigor, créditos não vencidos não deveriam constar em certidões tributárias, de forma que a certidão aqui deveria ser **negativa**. Mas, na linha do dispositivo, se constar da certidão a presença de crédito não vencido a mesma será positiva, mas com efeitos de negativa.

b) Os créditos estão em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora

Se já foi proposta a execução fiscal e realizada a apreensão judicial de bens suficientes à total extinção do crédito (penhora), **o direito do Fisco está garantido**, dependendo sua satisfação tão somente do natural andar do procedimento judicial, não podendo o particular ser punido pela lentidão do aparelho judicial (STJ – REsp 328.045/SC).

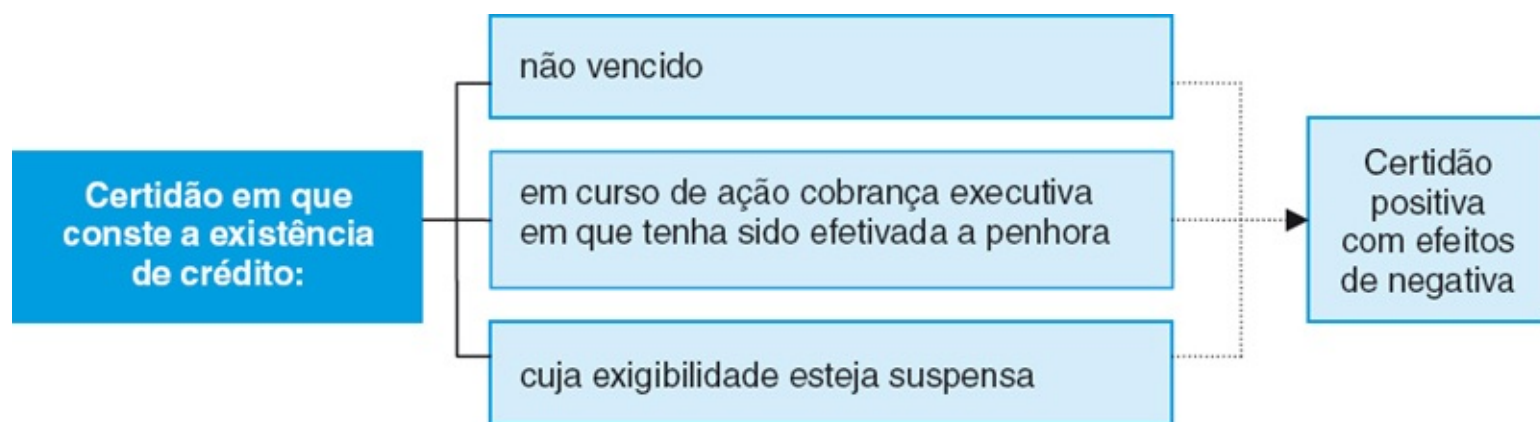
c) Os créditos estão com exigibilidade suspensa

Se o Fisco não pode promover atos de cobrança, não estando o particular obrigado a fazer qualquer recolhimento naquele momento, o mesmo está em situação regular, tendo o direito à certidão.

A regra vale para todas as hipóteses suspensivas previstas no art. 151 do CTN, não sendo lícito ao ente tributante condicionar a expedição de certidão à apresentação de qualquer garantia.

Nessa linha, segundo a jurisprudência do STJ, a lei de determinado ente pode exigir **apresentação de garantia** para a obtenção do **parcelamento**. Se não o faz, os particulares que legalmente parcelam seus

débitos **têm direito à certidão positiva com efeito de negativa** (AgRg no Ag 442.292).

Em síntese, tem-se:

12.4.2 Dispensa da apresentação de certidão negativa

Dispõe o art. 207 do CTN:

> "Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator".

A norma é expressamente definida como autoaplicável (pois independe de disposição legal permissiva) e tem por objetivo evitar que a exigência de apresentação da prova de quitação de tributo impeça a prática de um ato que se afigura urgente e acabe por gerar caducidade (perda) de direito.

O problema é que a Fazenda tem um prazo para emitir a certidão negativa (10 dias), mas pode não conseguir fazê-lo (greve, calamidade pública, problemas técnicos etc.). Também é possível que mesmo a expedição dentro do prazo estipulado não possa evitar a caducidade do direito.

É nessas situações, em que a força dos fatos tende a tornar desarrazoada e desproporcional a perda de um direito por conta da impossibilidade material de cumprimento de uma exigência burocrática, que se tem por aplicável o permissivo constante do art. 207 do CTN.

Nos termos do dispositivo, será possível ao interessado praticar o ato sem a "prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento".

O exemplo sempre citado é a participação em procedimento licitatório, em cuja fase de habilitação o interessado tem que apresentar diversas certidões negativas, sob pena de ser desabilitado e, portanto, excluído da fase de julgamento das propostas. Se, a título de exemplo, uma greve na repartição fiscal impediu o licitante de obter a certidão, o mesmo pode participar do procedimento sem o documento. Entretanto, como se extrai do dispositivo transcrito, **todos os participantes do ato responderão pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis**, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

A regra de responsabilização deve ser vista em termos. Claro que o **licitante beneficiado** pela regra responderá pelo tributo devido, afinal de contas, ele **é o sujeito passivo**. É indiscutível, contudo, que, apesar de "participarem do ato", as testemunhas e os membros da comissão de licitação não podem ser responsabilizados por débito porventura existente.

Em resumo, para os efeitos do dispositivo (possibilidade de responsabilização) **são participantes do ato** apenas os interessados na sua prática, ou seja, aqueles que foram, com base na regra, dispensados da apresentação da certidão, aí incluídos não apenas os sujeitos passivos, mas também as pessoas físicas que, em nome daqueles, tenham invocado a aplicação do dispositivo.

12.4.3 Responsabilidade por expedição de certidão com erro

Segundo o art. 208 do CTN, a certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo **crédito tributário** e **juros de mora** acrescidos.

Haverá **dolo** quando o servidor, **sabendo do erro** que macula a certidão, mesmo assim a expede, normalmente visando ao benefício da pessoa a que se refere o documento. Há **fraude** quando o **servidor altera, maquia, simula, insere dados sabidamente falsos na certidão que está a expedir**. Em qualquer caso, as consequências são as mesmas.

A rigor, **se uma certidão negativa contém erro, é porque ela deveria ser positiva**. Por conseguinte, se há erro na certidão, este é sempre "contra a Fazenda Pública", tendo o CTN incidido em redundância neste aspecto.

Se o erro não decorreu de **dolo ou fraude** do servidor que a expediu este **não será responsabilizado**.

Imagine-se, por exemplo, o caso de erro do próprio sistema informatizado, ou de o servidor ter expedido a certidão à vista de documentos falsos que lhe foram disponibilizados pelo interessado.

Entretanto, se o servidor agiu **com dolo ou fraude** (sendo corrompido, por exemplo) será **pessoalmente responsabilizado** pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

O CTN foi extremamente infeliz ao classificar tal situação como geradora de responsabilidade **pessoal**. Como já estudado, a responsabilidade pessoal é **exclusiva**, não aparecendo qualquer outra pessoa que responda subsidiariamente ou solidariamente com o devedor.

Não se está aqui a defender uma maior suavidade de tratamento do servidor que criminosamente fraudou a emissão de certidão. O problema é que, se a responsabilidade for considerada **pessoal**, o sujeito passivo do tributo estaria livre do dever de pagá-lo, o que é um absurdo, uma vez que o mesmo provavelmente possui uma capacidade econômica infinitamente superior à do agente público. Além disso, a responsabilização pessoal do servidor praticamente transformaria o pagamento do tributo em sanção por ato ilícito, o que contraria a definição constante do art. 3.º do CTN.

Assim, interpretando razoavelmente o dispositivo, pode-se afirmar que a responsabilidade deve ser **solidária** entre o beneficiário da emissão de certidão e o servidor que a expediu.

Relembre-se que o ato doloso ou fraudulento praticado pelo servidor provavelmente constitui crime e infração aos seus deveres funcionais, conforme previsto no respectivo estatuto. Por conta disso, e em

homenagem ao princípio da separação das instâncias cível, penal e administrativa, o parágrafo único do art. 208 estatui que a responsabilização prevista no artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

Por fim, em face da controvérsia acerca da natureza pessoal ou solidária da responsabilidade que o dispositivo estudado atribui ao servidor, repise-se que, em provas de concurso público, assertiva que transcreva disposição literal de lei deve ser considerada correta.

Sobre a matéria ora estudada, a título de exemplo, a ESAF, no concurso para Agente Fiscal do Estado do Piauí, realizado em 2002, considerou **correta** a seguinte afirmação: “O funcionário que expedir certidão negativa com dolo ou fraude, contendo erro contra a Fazenda Pública, será pessoalmente responsável pelo crédito tributário e juros de mora, não se excluindo a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber”.

13

OS IMPOSTOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

13.1 IMPOSTOS FEDERAIS

A União possui competência ordinária para instituir os sete impostos previstos no art. 153 da CF, quais sejam: o imposto sobre importação – II; o imposto sobre a exportação – IE; o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR; o imposto sobre produtos industrializados – IPI; o imposto sobre operações financeiras – IOF; o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR; e o imposto sobre grandes fortunas – IGF.

De tais competências, a União somente não exerceu a relativa ao imposto sobre grandes fortunas, conforme detalhado a seguir (item 13.1.7).

É relevante recordar que, além das competências ordinárias, a União possui as competências residual e extraordinária, previstas nos incisos I e II do art. 154 da CF, conforme analisado no item 1.4.2 do Capítulo 1.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise dos elementos básicos de cada imposto inserido na competência ordinária da União.

13.1.1 Imposto sobre a Importação – II

O imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, previsto no art. 153, I, da CF, é tributo de função marcantemente extrafiscal, uma vez que seu principal objetivo não é carrear recursos para os cofres públicos federais, mas sim servir como mecanismo de controle sobre as importações, podendo ser utilizado, por exemplo, como instrumento de proteção de determinado setor da indústria nacional que esteja sofrendo dificuldades em face da concorrência de produtos similares estrangeiros.

Conforme já estudado, foi justamente como decorrência da finalidade extrafiscal do tributo que o legislador constituinte, pensando em conferir celeridade às decisões que o governo tomar com relação ao imposto, livrou-o das amarras da legalidade estrita quanto à alteração de alíquotas, desde que obedecidos os limites legais (CF/1988, art. 153, § 1.º), e dos princípios da anterioridade e noventena, de forma que os aumentos do imposto podem gerar efeitos imediatos (CF, art. 150, § 1.º).

13.1.1.1 Fato gerador

O fato gerador do tributo é definido pelo art. 19 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

> "Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional".

O Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009), em seu art. 72, afirma que o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Como o território aduaneiro compreende todo o território nacional (RA, art. 2.º), a disposição regulamentar se encontra perfeitamente dentro dos limites legais.

Importar, portanto, e ao contrário do que muitos pensam, não é *comprar* mercadoria estrangeira. É fazê-la entrar no território nacional. Não é relevante a que título uma mercadoria alienígena entrou no território aduaneiro; o que é relevante é que tenha efetivamente entrado.

Assim, todas as vezes em que o "circo da Fórmula 1" vem ao Brasil, ocorre o fato gerador do imposto de importação, pois várias mercadorias estrangeiras adentram no território nacional (aduaneiro). Ocorre que existe um regime aduaneiro especial (admissão temporária) que dispensa o pagamento do tributo caso a mercadoria retorne ao exterior no prazo fixado (existem outras formas de encerrar o regime).

Da mesma forma, muitos contribuintes se surpreendem quando presentes lhes são enviados do exterior por via postal e a Secretaria da Receita Federal os notifica, cobrando o imposto de importação.

Perceba-se que nem no caso do circo da "Fórmula 1" nem no da remessa postal internacional ocorre compra de mercadoria estrangeira, mas o imposto de importação incide, em face da entrada de mercadorias estrangeiras no território nacional.

Usando a terminologia adotada pelo CTN, é correto afirmar que o fato gerador do II é, pelo exposto, uma situação de fato, e tem-se por ocorrido "desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios" (CTN, art. 116, I). As circunstâncias materiais aqui se resumem, tão somente, à entrada da mercadoria estrangeira no território

nacional.

Assim, se não há relevância sobre se a mercadoria foi ou não objeto de contrato de compra e venda, também não haverá relevância na data da celebração de tal contrato, se houver.

O que se está a afirmar é algo que já foi objeto de muita discussão judicial em situações como a que se passa a exemplificar.

Imagine-se que determinada indústria esteja interessada em importar da Alemanha uma máquina para incrementar sua produtividade. Para não ser surpreendida com uma transação que, ao final, se revele antieconômica, contrata uma assessoria que lhe informa a carga tributária a que estaria sujeita no caso de concretizar a importação. Fazendo os cálculos, o contribuinte decide pela realização da operação e fecha contrato com o exportador. Quando a mercadoria se encontra cruzando o Oceano Atlântico, o Poder Executivo Federal aumenta a alíquota do imposto de importação, de forma que a mercadoria, ao desembarcar no Brasil, está sujeita a uma alíquota muito superior, que, se conhecida previamente pelo importador, resultaria na não realização do negócio.

O contribuinte procura o Poder Judiciário alegando agressão ao princípio da irretroatividade, visto que já adquirira a mercadoria quando da majoração da alíquota. Entretanto, conforme já analisado, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto (entrada da mercadoria no território nacional), a alíquota já era outra, não havendo qualquer arranhão à irretroatividade.

Há de se ressaltar, entretanto, que o art. 73 do Regulamento Aduaneiro prevê que, para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo. A disposição toma por base o art. 23 do Decreto-lei 37/1966, ainda em vigor.

A doutrina costuma, em face da diferenciação, falar em **fato gerador material ou espacial** (entrada da mercadoria estrangeira no território nacional) e **fato gerador temporal** (registro da respectiva declaração de importação).

Na prática, a diferenciação não servirá de socorro ao importador da máquina no exemplo citado, visto que, em situações normais, a declaração de importação só é registrada após a entrada da mercadoria no território brasileiro.

Há, contudo, casos bastante específicos em que a legislação prevê a possibilidade em que a declaração de importação relativa à mercadoria que proceda diretamente do exterior poderá ser **registrada antes da sua descarga** na unidade da SRF de despacho. As hipóteses estão previstas no art. 17 da Instrução Normativa 680/2006 da Secretaria da Receita Federal, conforme abaixo relacionadas:

I – mercadoria transportada a granel, cuja descarga deva se realizar diretamente para terminais de oleodutos, silos ou depósitos próprios, ou veículos apropriados;

II – mercadoria inflamável, corrosiva, radioativa ou que apresente características de periculosidade;

III – plantas e animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente perecíveis ou suscetíveis de danos causados por agentes exteriores;

IV – papel para impressão de livros, jornais e periódicos;

V – órgão da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas; e

VI – mercadoria transportada por via terrestre, fluvial ou lacustre.

O parágrafo único do mesmo art. 17 da IN SRF 680/2006 autoriza a possibilidade de registro antecipado da declaração de importação em outras hipóteses estabelecidas por normas específicas, ou, em casos justificados, mediante prévia autorização do chefe da unidade da SRF de despacho.

O Judiciário não considera incompatíveis as disposições que estipulam um fato gerador material e um temporal para o imposto de importação, visto que se tem entendido que o Decreto-lei 37/1966 veio simplesmente a explicitar o momento em que o fato gerador se tem por ocorrido.

Neste sentido o Superior Tribunal de Justiça afirma que, "não obstante o fato gerador do imposto de importação se dê com a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, torna-se necessária a fixação de um critério temporal a que se atribua a exatidão e certeza para se considerar inteiro o desenho do fato gerador. Assim, embora o fato gerador do tributo se dê com a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (…) ele apenas se aperfeiçoa como registro da Declaração de Importação no regime comum" (STJ, 1.ª T., REsp 362.910/PR, Rel. Min. José Delgado, j. 16.04.2002, *DJ* 13.05.2002, p. 161).

Registre-se que a incorporação judicial do entendimento doutrinário segundo o qual o fato gerador do imposto de importação somente se aperfeiçoa com o registro da declaração de importação **no regime comum** faz com que alguns passem a entender que a hipótese de incidência do tributo não mais seja a mera situação de fato "entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro", uma vez que seria necessária a verificação do título jurídico que fundamentou a entrada, somente ocorrendo o fato gerador se houve importação submetida ao despacho para consumo.

A tese ora exposta contraria o posicionamento explanado no início deste tópico, mas já foi adotada em alguns julgados do Poder Judiciário e, no concurso para Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com provas realizadas em 2009, foi encampado pela ESAF, que considerou **correta** a seguinte assertiva, relativa ao imposto de importação: "A simples entrada em território nacional de um quadro para exposição temporária num museu ou de uma máquina para exposição em feira, destinados a retornar ao país de origem, não configuram importação, e, por conseguinte não constituem fato gerador".

Ora, se adotado o entendimento de que a hipótese de incidência do imposto de importação é a situação de fato consistente na entrada da mercadoria estrangeira no território nacional (CTN, art. 19), os casos propostos na questão seriam indiscutivelmente fatos geradores do tributo. Contudo, se considerado necessário que a importação tenha sido realizada para consumo, realmente não haveria fato gerador, pois as situações se enquadram na definição do regime aduaneiro especial de Admissão Temporária, previsto no art. 353 do Regulamento Aduaneiro.

Apesar do que foi afirmado, mesmo adotando o entendimento de que nos regimes suspensivos de tributação não ocorre o fato gerador do imposto, a ESAF deveria ter considerado o item errado, pois é equívoco afirmar que as situações propostas "não configuram importação", quando o próprio Regulamento Aduaneiro assevera no mesmo art. 353 que "o regime aduaneiro especial de admissão

temporária é o que permite a **importação** de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica…" (grifo não consta do original).

Detalhes ínfimos a parte, fica o registro de que a ESAF não considera ocorrido o fato gerador do imposto de importação nos casos em que a entrada da mercadoria se dá em regime suspensivo de tributação.

A título argumentativo para eventuais questões subjetivas em provas de concurso público, é possível afirmar que a diferenciação apontada parece adotar a conceituação de **mercadoria** exposta no item 13.2.2.1 desta obra. Assim, se o bem é importado para consumo, ocorreria o fato gerador do tributo tendo em vista a inequívoca entrada de "**mercadoria** " no País. Já na admissão temporária, não havendo circulação econômica ou jurídica do **bem** importado, este não se enquadraria no conceito de mercadoria, não se verificando o fato gerador do imposto de importação definido no art. 19 do Código Tributário Nacional.

13.1.1.2 Base de cálculo

Seguindo a definição constante do art. 20 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto de importação é:

> "I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
>
> II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
>
> III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação".

A alíquota *ad valorem* é aquela que incide sobre o valor, ou seja, é aquele percentual a ser multiplicado por uma grandeza especificada em moeda corrente (base de cálculo em reais) para a obtenção do montante do tributo a ser pago. É, portanto, o que normalmente se imagina ao deparar com o vocábulo *alíquota*, ou seja, um percentual a ser aplicado sobre o valor do bem, ou da renda, ou do negócio jurídico etc.

A alíquota específica é aquela definida por uma quantia determinada de dinheiro por unidade de quantificação dos bens importados (reais por metro, tonelada, litro ou qualquer outra unidade de medida do produto).

Como exemplo, pode-se imaginar uma alíquota de imposto de importação de uma determinada mercadoria com o valor de R$ 100/tonelada (cem reais por tonelada). Nesta situação, a base de cálculo não pode ser fixada em moeda, mas sim em toneladas (mesma unidade de medida usada na definição da alíquota). Portanto, na importação de dez toneladas de tal mercadoria, o tributo a ser pago seria de mil reais (R$ 100/ton x 10 ton).

Dessa forma, conforme afirmam os arts. 20, I, do CTN (acima transcrito) e 75, II, do Regulamento

Aduaneiro, se a alíquota é específica, a base de cálculo será a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida adotada pela lei tributária.

Já para os casos em que a alíquota estipulada pela legislação é *ad valorem*, o CTN tenta estipular uma base de cálculo que diminua a possibilidade de o importador apresentar à autoridade fiscal um valor irreal para a mercadoria, apenas "para efeito de tributação".

Assim, ao falar no "preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência" quis o legislador permitir a tributação pelo valor real da mercadoria, que a rigor não dependeria do que foi declarado à Alfândega.

Hoje em dia, seguindo a redação que o Decreto-lei 2.472, de 1.º.09.1988, deu ao Decreto-lei 37/1966, o Regulamento Aduaneiro prevê que a base de cálculo do imposto, quando a alíquota for *ad valorem*, é o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7.º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

13.1.1.3 Contribuintes

Segundo o art. 22 do CTN, contribuinte do imposto de importação é:

> "I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
> II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados".

Já o art. 104 do Regulamento Aduaneiro, também seguindo a redação mais moderna que o Decreto-lei 2.472, de 1.º.09.1988, deu ao Decreto-lei 37/1966, prevê como contribuinte do imposto:

> "I – o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;
> II – o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e
> III – o adquirente de mercadoria entrepostada".

13.1.1.4 Lançamento

O imposto de importação é, em regra, lançado **por homologação**, pois são de competência do importador o cálculo do montante do imposto devido e o seu recolhimento antecipado. Para o cálculo, o importador elabora a declaração de importação – DI e a registra no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior). No momento do registro, o próprio sistema informatizado se encarrega de retirar da conta corrente do importador o montante do imposto devido.

Posteriormente, caberá a um Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil **homologar** o procedimento do contribuinte, praticando o ato denominado "desembaraço aduaneiro" da mercadoria importada.

No caso de importação de bens que se enquadrem no conceito de bagagem acompanhada, mas ultrapassem o limite de isenção, o lançamento do imposto era feito com base em declaração formulada pelo viajante (DBA – Declaração de Bagagem Acompanhada). No entanto, com o advento da Instrução Normativa 1.385/2013, a DBA foi substituída pela **Declaração Eletrônica de Bens de Viajante (e-**

DBV), em que o contribuinte tem a possibilidade de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento, hipótese que permite sustentar a tese segundo a qual o imposto passou a também ser lançado **por homologação**. A novidade é detalhada no item 7.7.2 do Capítulo 7 desta obra.

Registre-se que, como todo tributo, o imposto de importação pode vir a ser lançado de ofício quando, por exemplo, a autoridade administrativa perceber que o sujeito passivo não antecipou o valor correto do tributo devido, sempre respeitado o prazo decadencial.

13.1.1.5 Regimes aduaneiros especiais e regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais

As regras até aqui analisadas se referem predominantemente ao denominado **regime aduaneiro comum**, definido como o conjunto de normas que estabelece o tratamento tributário e administrativo das mercadorias submetidas a importação em caráter definitivo (nacionalização) e consumo no território nacional.

Existem casos, contudo, em que a legislação, visando a permitir o ingresso temporário de mercadoria em território nacional ou a conceder benefícios fiscais que estimulem determinadas atividades, estabelece exceções ao regime aduaneiro comum, submetendo a mercadoria importada a um regramento suspensivo da tributação. Trata-se dos regimes "aduaneiros especiais" e dos "regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais", disciplinados na legislação específica dos impostos de importação e exportação.

O prazo de suspensão dos tributos é disciplinado nos arts. 307 e 263 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), sendo a regra o lapso de até um ano, prorrogável, a juízo da autoridade aduaneira, por período não superior, no total, a cinco anos. A título excepcional, em casos devidamente justificados, o prazo poderá ser prorrogado por período superior a cinco anos, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda.

Quando o regime aduaneiro especial for aplicado a mercadoria vinculada a contrato de prestação de serviço por prazo certo, de relevante interesse nacional, o prazo será o previsto no contrato, prorrogável na mesma medida deste. Nesta hipótese, o prazo contratual prevalece sobre aqueles referidos no Regulamento Aduaneiro.

A seguir, tomando por base as disposições do Regulamento Aduaneiro, será apresentada a conceituação dos **regimes aduaneiros especiais** aplicáveis na importação. Também serão apontados os dispositivos regulamentares que disciplinam cada regime. Aconselha-se ao candidato a concursos em que a legislação aduaneira seja parte do programa a leitura atenta de tais dispositivos.

Regime	Conceito	Disposições Regulamentares
Trânsito Aduaneiro	Permite o transporte de mercadoria, sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão do pagamento de tributos.	RA, arts. 315 a 352
Admissão Temporária	Permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão	RA, arts. 353 a 379

	parcial, no caso de utilização econômica.	
Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo	Permite o ingresso, para permanência temporária no País, com suspensão do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação.	RA, arts. 380 a 382
Drawback	É um regime de incentivo à exportação que pode ser aplicado nas seguintes modalidades: I – **suspensão**: permite a suspensão do pagamento do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado. II – **isenção:** permite a isenção do Imposto de Importação e a redução a zero do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado; e III – **restituição** – permite a restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.	RA, arts. 383 a 403
Entreposto Aduaneiro na Importação	Permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes na importação.	RA, arts. 404 a 409 e 416 a 419
Regime de Entreposto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – RECOF	Permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação.	RA, arts. 420 a 426
Regime especial de importação de insumos destinados à industrialização por encomenda de produtos classificados nas posições 8.701 a 8.705 da Nomenclatura Comum do Mercosul – RECOM	Permite a importação, sem cobertura cambial, de chassis, carroçarias, peças, partes, componentes e acessórios, com suspensão do pagamento **do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação**.	RA, arts. 427 a 430

Regime especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – REPETRO	Permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros: I – exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bens a que se referem os §§ 1.º e 2.º, de fabricação nacional, vendido a pessoa sediada no exterior; II – exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro, de partes e peças de reposição destinadas aos bens referidos nos §§ 1.º e 2.º, já admitidos no regime aduaneiro especial de admissão temporária; e III – importação, sob o regime de ***drawback***, na modalidade de suspensão, de matérias-primas, produtos semielaborados ou acabados e de partes ou peças, utilizados na fabricação dos bens referidos nos §§ 1.º e 2.º, e posterior comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação desse regime mediante a exportação referida nos incisos I ou II. Obs.: os parágrafos citados se referem ao art. 458 do Regulamento Aduaneiro.	RA, arts. 458 a 462
Regime especial de importação de petróleo bruto e seus derivados – REPEX	Permite a importação de petróleo bruto e seus derivados, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, para posterior exportação, no mesmo estado em que foram importados.	RA, arts. 463 a 470
Regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária – REPORTO	Permite, na importação de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, a suspensão do pagamento do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, quando importados diretamente pelos beneficiários do regime e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga, movimentação de mercadorias e dragagem, e na execução de treinamento e formação de trabalhadores em Centros de Treinamento Profissional. Obs.: O REPORTO somente se aplica às importações realizadas até 31 de dezembro de 2011.	RA, arts. 471 a 475
Loja Franca (*free shop*)	Permite a estabelecimento instalado em zona primária de porto ou de aeroporto alfandegado vender mercadoria nacional ou estrangeira a passageiro em viagem internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira.	RA, arts. 476 a 479
	Permite a estocagem de partes, peças, componentes e materiais de reposição ou manutenção, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-	

Depósito Especial	Importação, para veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, estrangeiros, nacionalizados ou não, e nacionais em que tenham sido empregados partes, peças e componentes estrangeiros, nos casos definidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.	RA, arts. 480 a 487
Depósito Afiançado – DAF	Permite a estocagem, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, de materiais importados sem cobertura cambial, destinados à manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave pertencentes a empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional, e utilizadas nessa atividade.	RA, arts. 488 a 492
Depósito Alfandegado Certificado – DAC	Permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente.	RA, arts, 493 a 498
Depósito Franco	Permite, em recinto alfandegado, a armazenagem de mercadoria estrangeira para atender ao fluxo comercial de países limítrofes com terceiros países.	RA, arts. 499 a 503

Por fim, apresenta-se a seguir a conceituação e as referências legislativas relativas aos **regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais**:

Regime	Conceito	Disposições Regulamentares
Zona Franca de Manaus – ZFM	É uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos.	RA, arts. 504 a 523
Áreas de Livre Comércio – ALC	São aquelas estabelecidas com a finalidade de promover o desenvolvimento de áreas fronteiriças específicas da Região Norte do País e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana.	RA, arts. 524 a 533
Zonas de Processamento de Exportação – ZPE	São áreas de livre comércio de **importação e de exportação**, destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior, objetivando a redução de desequilíbrios regionais, o fortalecimento do balanço de pagamentos e a promoção da difusão tecnológica e do desenvolvimento econômico e social do País.	RA, arts. 534 a 541

13.1.1.6 Visão geral do imposto

	Imposto sobre importação – II
Função predominante	Extrafiscal (instrumento regulador do comércio exterior)
Princípio da legalidade	Admite exceção: alteração da alíquota pelo Executivo (Decreto ou Portaria do Ministro da Fazenda)
Princípio da anterioridade	Não se sujeita
Princípio da noventena	Não se sujeita
Fato gerador	A entrada de produtos estrangeiros no território nacional (ou a data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo)
Base de cálculo	I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País; III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.
Contribuintes	I – o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro; II – o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e III – o adquirente de mercadoria entrepostada.
Lançamento	Por homologação
Cumulação de impostos	Na importação podem incidir três impostos: II, IPI e ICMS

13.1.2 Imposto de Exportação – IE

O imposto de exportação é também um tributo com finalidade marcantemente extrafiscal, que serve como instrumento da atuação da União no controle do comércio exterior.

Como consequência, tomando por base os mesmos fundamentos que justificaram o tratamento dado ao imposto de importação, o legislador constituinte optou por excluir o IE da legalidade estrita quanto à alteração de alíquotas, desde que obedecidos os limites legais (CF/1988, art. 153, § 1.º), e dos princípios da anterioridade e noventena, de forma que os aumentos do imposto podem gerar efeitos imediatos (CF, art. 150, § 1.º).

A Constituição Federal denomina o tributo de imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

A aparente redundância da expressão "exportação para o exterior" decorre da vontade do legislador constituinte de aclarar a impossibilidade de cobrança de imposto de exportação quando produtos produzidos em um estado-membro da federação eram vendidos a destinatários situados em outro estado-

membro.

A situação hoje é tida por absurda, mas parecia razoável à época em que o sistema tributário nacional era tão irracional a ponto de o imposto de exportação ser estadual, o que justificava a cobrança do tributo nas chamadas **importações internas**, exatamente aquelas em que a operação era realizada entre contratantes domiciliados em estados-membros diferentes.

13.1.2.1 Fato gerador

Segundo o art. 23 do CTN, o imposto, de competência da União, sobre a exportação para o estrangeiro de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Entretanto, da mesma forma que o imposto de importação, a legislação tributária optou por considerar, para efeito de cálculo, um outro momento como fato gerador do tributo, qual seja a data do registro da exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). Segue-se a transcrição do art. 213 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009):

> "Art. 213. O imposto de exportação tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro (Decreto-lei 1.578, de 1977, art. 1.º).
>
> Parágrafo único. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) (Decreto-lei 1.578, de 1977, art. 1.º, § 1.º)".

Aqui também vale o raciocínio de que não importa quando o negócio é fechado, pois o tributo será calculado com base na legislação vigente na data do registro das exportações, **mesmo que, na data da efetiva saída da mercadoria do território nacional, tenha havido alguma alteração relevante em tal legislação.**

Nessa linha é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme demonstra o excerto abaixo transcrito:

> "Exportação. Registro no sistema integrado de comércio exterior – SISCOMEX. Fato gerador. Ocorrência antes da edição das Resoluções 2.112/94 e 2.136/94, que majoraram a alíquota do tributo. Impossível a retroatividade desses diplomas normativos para alcançar as operações de exportação já registradas" (STF, 2.ª T., RE-AgR-ED 234.954/AL, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 03.06.2003, *DJ* 24.10.2003, p. 26).

13.1.2.2 Base de cálculo

Segundo o art. 24 do CTN, a base de cálculo do imposto é:

> "I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
>
> II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria,

ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento".

O Regulamento Aduaneiro trata da base de cálculo do IE em seu art. 214, nos seguintes termos:

"Art. 214. A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (Decreto-lei 1.578, de 1977, art. 2.º, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 1.º Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo (Decreto-lei 1.578, de 1977, art. 2.º, § 2.º, com a redação dada pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 2.º Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, o preço de venda das mercadorias exportadas não poderá ser inferior ao seu custo de aquisição ou de produção, acrescido dos impostos e das contribuições incidentes e da margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos, mais impostos e contribuições (Decreto-lei 1.578, de 1977, art. 2.º, § 3.º, com a redação dada pela Lei 9.716, de 1998, art. 1.º)".

13.1.2.3 Contribuintes

Segundo o art. 27 do CTN, contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele se equiparar.

Já o RA, em seu art. 217, assim diz:

"Art. 217. É contribuinte do imposto o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro (Decreto-lei 1.578, de 1977, art. 5.º)".

13.1.2.4 Lançamento

Nas raríssimas hipóteses em que há a incidência de imposto de exportação com alíquota diferente de zero, o tributo é lançado **por homologação**, conforme se passa a demonstrar.

Cabe ao exportador elaborar e registrar no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior) a declaração de exportação, bem como fornecer à Alfândega os documentos necessários à instrução do despacho, entre eles, na hipótese de haver crédito de IE, o Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF comprovando o recolhimento antecipado do tributo.

Posteriormente, caberá a um Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil verificar a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação às mercadorias, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço e a sua saída para o exterior. O ato de desembaraço

corresponde, portanto, à **homologação** expressa do procedimento do contribuinte, o que caracteriza a modalidade de lançamento do imposto de exportação.

Como ocorre em todo tributo, percebida a ilegal ausência de pagamento ou o pagamento a menor, os valores devidos devem ser objeto de lançamento de ofício, respeitado o prazo decadencial.

13.1.2.5 Regimes aduaneiros especiais na exportação

Além dos regimes aduaneiros especiais relativos à importação, que, em boa parte dos casos, trazem regras que também submetem as exportações a um regime jurídico especial, existem regimes aduaneiros especialmente voltados à exportação. São eles:

Regime	Conceito	Disposições Regulamentares
Exportação Temporária	Permite a saída do País com suspensão do pagamento do imposto de exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, condicionada à reimportação em prazo determinado, no mesmo estado em que foi exportada.	RA, arts. 431 a 448
Exportação Temporária para Aperfeiçoamento Passivo	Permite a saída do País, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma do produto resultante, com pagamento dos tributos sobre o valor agregado.	RA, arts. 449 a 457
Entreposto Aduaneiro na Exportação	Permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação.	RA, arts. 410 a 419

13.1.2.6 Visão geral do imposto

	Imposto sobre Exportação – IE
Função predominante	Extrafiscal (instrumento regulador do comércio exterior)
Princípio da legalidade	Admite exceção: alteração da alíquota pelo Executivo (Decreto ou Portaria do Ministro da Fazenda)
Princípio da anterioridade	Não se sujeita
Princípio da noventena	Não se sujeita
Fato gerador	A saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional (ou a data do registro da exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX)
Base de cálculo	I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao

	tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.
Contribuintes	Qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro
Lançamento	Por homologação
Cumulação de impostos	Não incide IPI sobre os produtos industrializados destinados ao exterior nem ICMS sobre as mercadorias com o mesmo destino

13.1.3 Imposto de Renda – IR

O denominado Imposto de Renda é tributo com finalidade marcantemente fiscal, constituindo-se no maior arrecadador entre os impostos federais.

Como a incidência do imposto é mais gravosa sobre os maiores rendimentos (progressividade detalhada adiante), obtém-se o efeito de redistribuição de renda, pois aqueles que menos (ou nada) contribuem são, em regra, os que mais utilizam alguns serviços públicos (saúde e educação, por exemplo).

Nos termos constitucionais, o "imposto de renda" não incide apenas sobre a **renda**, mas também sobre os **proventos** de qualquer natureza (CF, art. 153, III).

O **conceito de renda** compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro).

Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda. A título de exemplo, podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa.

13.1.3.1 Princípios constitucionais aplicáveis ao IR

O inciso I do § 2.º do mesmo do art. 153 da CF/1988 impõe que o IR obedeça aos critérios da **generalidade**, da **universalidade** e da **progressividade**, na forma da lei.

A determinação constitucional decorre dos princípios da **isonomia** e da **capacidade contributiva**, pois é a necessidade de se tratar de maneira semelhante as pessoas que se encontrem em situação equivalente (sentido horizontal da isonomia), de forma a impor que todas as pessoas (generalidade) e todas as rendas e proventos (universalidade) estejam sujeitos à incidência do IR. Da mesma forma, é a exigência de tratar de maneira diferenciada as pessoas que se encontrem em situações desiguais, na proporção das desigualdades entre elas havidas (sentido vertical da isonomia), impondo que as alíquotas do imposto sejam maiores para os rendimentos ou proventos mais elevados (progressividade).

É importante ressaltar que não existe uniformidade sobre a diferença entre universalidade e generalidade, pois, se para alguns autores a generalidade se refere à tributação de todos os rendimentos e proventos, e a universalidade impõe a tributação de todas as pessoas, para outros os conceitos são exatamente opostos. A conclusão, todavia, não muda: generalidade e universalidade impõem a tributação de todas as pessoas titulares da disponibilidade econômica ou jurídica (salvo as imunes) de quaisquer

rendas ou proventos.

Não obstante a celeuma, o CESPE, na prova do 136.º Exame da OAB – SP, considerou correta a seguinte assertiva "É correto afirmar que o critério da generalidade impõe a sujeição de todos os indivíduos à tributação do imposto de renda, independentemente de quaisquer características do contribuinte". Na mesma questão foi considerado incorreto item em que se afirmava que o mesmo princípio "determina que a totalidade da renda do sujeito passivo deve sujeitar-se à tributação, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos". Pode-se afirmar, portanto, que há precedente do CESPE demonstrando que a banca correlaciona **generalidade** às **pessoas** e **universalidade** aos **rendimentos e proventos**.

Apesar de a definição legal de renda ficar ao prudente arbítrio do legislador, a jurisprudência do STF entende que não se pode subverter a ordem natural das coisas e definir na lei, como renda ou provento, algo que não represente, de fato, acréscimo patrimonial, sob pena de tributar o patrimônio e invadir competência alheia (IPVA, IPTU).

Assim, as verbas de **natureza indenizatória**, por servirem apenas para recompor o patrimônio jurídico dos beneficiários, não o aumentando, não estão sujeitas ao imposto.

Por fim, relembre-se que o IR **não está sujeito ao princípio da noventena**, de forma que sua majoração pode gerar efeitos a partir do primeiro dia do exercício subsequente, independente de qualquer prazo mínimo.

13.1.3.2 Fato gerador

A definição legal do fato gerador do imposto de renda consta do art. 43 do Código Tributário Nacional, conforme abaixo transcrito:

> "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
>
> § 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
>
> § 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo".

São praticamente intermináveis as divergências doutrinarias acerca dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica das rendas e proventos de qualquer natureza, para efeito da definição dos contornos legais do fato gerador do popularmente denominado "Imposto de Renda".

Nas primeiras edições desta obra foi adotada a corrente doutrinária que se baseia na juridicidade ou não da conduta que resultou no recebimento dos rendimentos. Conforme foi analisado no item 1.3.3 do

Capítulo 1, a licitude do fato de que resulta o recebimento dos rendimentos é irrelevante para efeito de incidência do imposto (princípio do "pecunia non olet"). Assim, quer a disponibilidade tenha decorrido de uma conduta consonante com o direito (jurídica), quer seja resultado de uma conduta dissonante do direito (hipótese em que a disponibilidade seria meramente econômica), se houve aumento patrimonial, houve fato gerador do imposto de renda.

No entanto, são sedutores os argumentos dos que alegam que, para a compreensão da definição legal do fato gerador do imposto de renda, o que precisa ser qualificado como econômico ou jurídico é a **disponibilidade** do rendimento, e não sua causa, como se fazia na tese anteriormente abraçada.

Nessa linha, saber quando há a disponibilidade é saber em que momento o patrimônio do contribuinte pode ser considerado efetivamente acrescido, o que pode acontecer com a efetiva possibilidade concreta de gozar do aumento patrimonial ou pela obtenção de um abstrato direito a crédito, passível de imediata conversão em moeda. No primeiro caso, tem-se a **disponibilidade econômica**; no segundo, a **jurídica**. Há uma tendência apontada pela corrente doutrinária que segue essa tese, de se abolir a diferenciação, uma vez que tais hipóteses de disponibilidade tendem a se confundir, pois, se a denominada disponibilidade jurídica é conversível em disponibilidade econômica, ela, no fundo, também é econômica. Nesse ponto, é conveniente ressaltar que todos os impostos incidem sobre manifestações de riqueza, fatos essencialmente econômicos.

Não obstante a manifesta tendência de abandono da classificação, ela ainda consta do CTN e deve ser conhecida pelos que se preparam para as provas de concurso público. Para esses objetivos, a diferenciação que parece mais consentânea com a tese ora esposada é aquela que foi vencedora em votação plenária no XI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária – CEEU, lavrada nos termos abaixo transcritos:

– Aquisição de **disponibilidade jurídica** é a obtenção de direitos de créditos, não sujeitos a condição suspensiva;
– Aquisição de **disponibilidade econômica** é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico.

Como exemplo de disponibilidade jurídica, tem-se o recebimento de um cheque (ordem de pagamento à vista); como hipótese de disponibilidade econômica, tem-se o recebimento de um pagamento em dinheiro. A exemplificação demonstra com clareza o quanto a diferenciação carece de relevância prática.

Registre-se que a diferenciação proposta pelo CEEU tem sido utilizada pela ESAF nos manuais dos seus cursos de formação (que consistem na segunda etapa da maioria dos concursos promovidos pela instituição).

Com relação aos rendimentos obtidos no exterior, a regulamentação reclamada pelo § 2.º acima transcrito consta da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que, em seu art. 74, assim dispôs:

> “Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
>
> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

O dispositivo é objeto de uma das maiores controvérsias tributárias já instauradas perante o STF.

A grande questão é que, conforme visto, o fato gerador do imposto de renda depende da disponibilidade dos rendimentos, sendo bastante discutível a possibilidade de a lei definir o momento em que os lucros são considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, independentemente da efetiva distribuição econômica ou da deliberação dos respectivos órgãos de direção.

A situação é ainda mais discutível no que concerne às coligadas, pois uma contribuinte brasileira não tem poder de mando sobre suas coligadas, não se podendo afirmar que a distribuição dos lucros fica ao arbítrio (disponibilidade) da empresa nacional.

A Fazenda Pública considera a regra essencial para evitar que as controladas e coligadas no exterior sirvam como meros mecanismos destinados a subtrair vultosos lucros da tributação nacional. Além disso, a Fazenda alega que as empresas nacionais investidoras se submetem ao Método da Equivalência Patrimonial – MEP, em que o investimento em controladas e coligadas é avaliado e atualizado mediante a **aplicação do percentual** que a investidora tem de participação controlada ou coligada **sobre o valor do Patrimônio Líquido de cada uma destas**. O resultado desse cálculo é então **comparado com o custo de aquisição**. Dessa forma, a apuração dos lucros no exterior, por aumentar o patrimônio líquido da controlada ou coligada, repercutiria como aumento patrimonial (lucro) da investidora brasileira.

De qualquer maneira, o problema principal remanesce: pode essa mera apuração de lucro no exterior ser considerada **disponibilização** de renda no Brasil?

O Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão no julgamento da ADI 2.588/DF. Conforme consta na própria ementa do Acórdão proferido, os Ministros se dividiram em quatro diferentes correntes que podem ser assim sintetizadas:

> “1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;
>
> 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir ‘planejamento tributário’) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

> 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;
>
> 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização".

A Corte Suprema foi sensível ao argumento relativo ao **combate à elisão e à evasão fiscal**, mas não permitiu que a tentativa de fuga à tributação fosse presumida. Nas palavras marcantes do Ministro Joaquim Barbosa, a regra não autoriza que se "atalhe o devido processo legal". Como há no Brasil uma lista dos **"paraísos fiscais"** (Instrução Normativa SRF 1.037/2010), ou seja, dos países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos, o STF somente aceitou a aplicação das regras ora estudadas para as controladas e sediadas em tais países.

No caso de a coligada ou controlada não se situar em "paraíso fiscal", cabe à autoridade fiscal comprovar a existência de evasão ou elisão, não sendo cabível lançamento com base em mera presunção de que tais comportamentos estão caracterizados.

Assim, não obstante as sonoras divergências entre os Ministros, ao se somar votos que eram comuns nas opiniões prevalentes, após cerca de dez anos de julgamento, o STF reconheceu (grifos não constam do original):

> "2.1. A **inaplicabilidade** do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas **sediadas em países sem tributação favorecida**, ou que **não** sejam 'paraísos fiscais';
>
> 2.2. A **aplicabilidade** do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas **sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados** ('**paraísos fiscais** ', assim definidos em lei);
>
> 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74, par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.
>
> Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001".

Pode parecer estranho o fato de que a **aplicabilidade** somente foi declarada para as **controladas em paraíso fiscal** e a inaplicabilidade, para as **coligadas fora de paraíso fiscal**; não havendo decisão para as **controladas fora de paraíso fiscal** nem para as **coligadas em paraíso fiscal**. Tal situação ocorreu porque a Corte se dividiu, com quatro Ministros votando pela inconstitucionalidade total do dispositivo e quatro pela constitucionalidade total; o Ministro Gilmar Mendes foi considerado impedido por ter atuado no processo quando Advogado-Geral da União; o Ministro Joaquim Barbosa votou pela aplicação da regra apenas para os casos de **controlada ou coligada em paraísos fiscais**; a ministra Ellen Gracie votou pela aplicação apenas às **controladas** (e não às coligadas) **onde quer que sejam suas sedes**.

Combinando os votos de Joaquim Barbosa e Ellen Gracie, os ministros entenderam que ambos concordam com a **aplicação** da regra para **controladas em paraíso fiscal** e com a **não aplicação** para as **coligadas fora de paraíso fiscal**.

Os dois votos que sustentam a primeira conclusão (**aplicação a controladas em paraíso fiscal**) foram somados aos quatro que defendem a aplicação da norma a todos os casos, completando os **seis votos** necessários ao efeito vinculante; já os dois que adotam a segunda conclusão (**não aplicação às coligadas fora de paraíso fiscal**) foram somados aos quatro que esposam a total inconstitucionalidade da norma, completando os seis votos necessários ao efeito vinculante neste sentido.

Em virtude das notórias lacunas na decisão e da composição renovada da Corte, há de se esperar por novo julgamento apto a sanar as dúvidas ainda remanescentes.

Por fim, registre-se que o dispositivo ora estudado tem data de validade, pois o art. 99, IX, da MP 627/2013 previu sua revogação com produção de efeitos a partir de 01.01.2015. Tal revogação, no entanto, não diminui a imensa probabilidade de cobrança do tema nas provas de concurso público.

13.1.3.3 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o montante, **real**, **arbitrado** ou **presumido**, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44, CTN).

Na sistemática do **lucro real**, o contribuinte efetivamente calcula seu lucro, abatendo do faturamento as despesas legalmente autorizadas.

Nos termos regulamentares, o lucro real é definido como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (RIR/99, art. 247).

No **lucro presumido** (opção possível para alguns contribuintes), o sujeito passivo aplica um percentual legal sobre o valor de sua receita bruta, obtendo como resultado um montante que se presume ser seu lucro.

A sistemática do **lucro arbitrado** é aplicada quando não é possível o cálculo preciso do lucro real e o contribuinte não cumpre os requisitos para a tributação com base no lucro presumido (o detalhamento das hipóteses se encontra no art. 530 do RIR/99).

A situação se verifica principalmente quando o sujeito passivo não cumpre regularmente sua obrigação acessória de escriturar livros fiscais. Não se trata de uma punição, mas de uma maneira de se chegar a um valor razoável para servir de base de cálculo para o tributo (arbitramento). A base de cálculo do imposto, nesse caso, é determinada conforme diversos critérios previstos na legislação, sendo regra a aplicação de percentual sobre a receita bruta. Quando esta é desconhecida, são utilizados outros parâmetros objetivos para o arbitramento do lucro.

É de grande relevância saber, principalmente no caso de preparação para concursos públicos, que é possível o arbitramento por iniciativa do contribuinte, desde que conhecida a receita bruta e caracterizada uma das hipóteses de arbitramento. A previsão consta do art. 531 do RIR/99.

No que concerne ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF, a determinação da base de

cálculo é feita por meio da regra constante no art. 83 do RIR/99. Em síntese, a base de cálculo será a diferença positiva entre as seguintes somas:

a) todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;
b) as deduções legalmente previstas (despesas com saúde, educação, previdência social oficial e privada, livro caixa, pensão alimentícia e valor padrão por dependente).

13.1.3.4 Contribuintes

A definição dos contribuintes do imposto de renda se encontra no art. 45 do Código Tributário Nacional, conforme abaixo transcrito:

> "Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
>
> Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam".

13.1.3.5 Lançamento

Muita confusão se faz em torno da modalidade de lançamento a que está sujeito o imposto de renda.

O motivo da celeuma é que a mais famosa declaração tributária existente no direito tributário brasileiro é, exatamente, a declaração de imposto de renda (principalmente a das pessoas físicas). O fato fez com que muitos autores, apressadamente, afirmassem que o tributo seria lançado por declaração.

Na sistemática de lançamento do IR, entretanto, a formulação de declaração pelo sujeito passivo é mera obrigação acessória que auxilia no cálculo, pelo próprio sujeito passivo, do tributo porventura devido. Caso haja imposto a pagar, o próprio declarante deve antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, tudo em perfeita subsunção com a regra contida no art. 150 do Código Tributário Nacional, sede da definição do lançamento por homologação.

Assim, não obstante as manifestações em sentido contrário, a regra, no imposto de renda é, insofismavelmente, o lançamento por homologação.

Na esteira deste entendimento, o CESPE, no Exame de Ordem da OAB – Seccionais do Nordeste, prova de 2006.1, considerou **correta** a seguinte assertiva: "O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é tributo sujeito ao lançamento por homologação, procedimento em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo, e a autoridade tributária, posteriormente, o homologa".

Constatada a ausência ou insuficiência de pagamento de acordo com o fato gerador ocorrido, o crédito correspondente deve ser constituído **de ofício**, respeitado o prazo decadencial.

13.1.3.6 Visão geral do imposto

	Imposto de Renda – IR
Função predominante	Fiscal
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Não se sujeita
Fato gerador	A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
Base de cálculo	É o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis
Contribuintes	É o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
Lançamento	Por homologação

13.1.4 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Durante muito tempo, a doutrina se referiu ao IPI como um tributo de finalidade precipuamente extrafiscal.

Na esteira deste entendimento, da mesma forma que o II, o IE e o IOF, o legislador constituinte originário optou por possibilitar ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, sem necessidade de obediência ao princípio da anterioridade para a cobrança, em havendo majoração.

No entanto, a arrecadação do IPI é a segunda entre os impostos federais (só é menor que a do IR), o que demonstra que a finalidade fiscal ganhou grande relevância, justificando o pleito de que se estendesse ao tributo alguma garantia que protegesse o contribuinte contra a elevação repentina da carga do imposto.

Ao editar a Emenda Constitucional 42/2003, o legislador constituinte derivado atendeu aos pleitos dos contribuintes, estendendo a noventena aos tributos em geral e **não excetuando o IPI**.

Em síntese, no que concerne ao princípio da não surpresa, o IPI é exceção à anterioridade do exercício financeiro, embora seja submetido à noventena, conforme predispõe o art. 150, § 1.º, da CF/1988.

13.1.4.1 Seletividade

O imposto sobre produtos industrializados é necessariamente seletivo, de forma que suas alíquotas

devem ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos (CF, art. 153, § 3.º, I).

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.

13.1.4.2 Não cumulatividade

Outro princípio a ser obrigatoriamente obedecido pelo IPI é o da não cumulatividade, permitindo-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, art. 153, § 3.º, II).

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria.

É justamente por isso que na maioria dos países do mundo o imposto é chamado de IVA, imposto sobre o valor agregado (ou adicionado). No Brasil, numa atécnica tentativa de dividir renda, o IVA foi dividido em três pedaços, criando-se o IPI federal, o ICMS estadual e o ISS municipal. Nos casos de incidência sobre circulação de bens (ICMS e IPI), a Constituição Federal determinou a não cumulatividade.

No Código Tributário Nacional, a não cumulatividade do IPI está disciplinada no art. 49, nos seguintes termos:

> "Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados".

A sistemática, portanto, funciona mediante o sistema de **débitos e créditos** a seguir explicado. Ressalte-se que a terminologia a ser utilizada na explanação é a jurídica, e não a contábil, visto que os bens e direitos em contabilidade são registrados como "débitos", e as obrigações como "créditos", sentido exatamente contrário ao que é aqui adotado.

A cada **aquisição** tributada de insumo, o adquirente registra como **crédito** o valor do tributo incidente na operação. Tal valor é um "direito" do contribuinte, consistente na possibilidade de recuperar o valor incidente nas operações subsequentes (é o "IPI a recuperar").

A cada **alienação** tributada de produto, o alienante registra como **débito** o valor do tributo incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos federais ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se

do “IPI a recolher”).

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.

Perceba-se que, se o insumo adquirido for isento, não tributável ou sujeito à alíquota zero, aparentemente não haveria direito a crédito do adquirente. Quando este aliena um produto, o valor incidente teria de ser integralmente recolhido aos cofres públicos, dada a inexistência de créditos para efeito de compensação.

Nessa situação, o benefício da isenção seria praticamente anulado, de forma a tornar inócuo o incentivo que a lei provavelmente tentou dar à cadeia produtiva daquele produto.

Entendendo dessa forma, o Supremo Tribunal Federal, inicialmente, decidia pela existência do direito a crédito do IPI, mesmo quando os insumos adquiridos tinham sido beneficiados por isenção ou alíquota zero, conforme demonstra o pedagógico excerto abaixo transcrito:

> “O Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em favor da empresa contribuinte, a existência do direito ao creditamento do IPI, na hipótese em que a aquisição de matérias-primas, insumos e produtos intermediários tenha sido beneficiada por regime jurídico de exoneração tributária (regime de isenção ou regime de alíquota zero), inocorrendo, em qualquer desses casos, situação de ofensa ao postulado constitucional da não cumulatividade. Precedentes” (STF, 2.ª T., RE-AgR 293.511/RS, Rel. Min. Celso de Mello, j. 11.02.2003, *DJ* 21.03.2003 p. 63).

Entretanto, **em sessão realizada no dia 15 de fevereiro de 2007, a Corte, por seis votos contra cinco, mudou seu entendimento e *decidiu pela impossibilidade de compensação de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima não tributada ou sujeita à alíquota zero.***

Após a declaração do resultado do julgamento, o Ministro Ricardo Lewandowski submeteu questão de ordem ao Plenário sobre a possibilidade de “concessão de efeitos prospectivos à decisão proferida”. Posteriormente, o Tribunal decidiu que a situação concreta não autorizaria a manipulação de efeitos da decisão, haja vista que a lei impeditiva do creditamento havia sido declarada **constitucional**, não sendo possível afirmar que uma norma é constitucional a partir de determinada data (a atribuição de efeitos prospectivos somente seria viável nas decisões que declaram a **inconstitucionalidade** de norma). Nas palavras da Corte, “a fixação de um termo inicial de vigência do entendimento do Plenário resultaria em mitigação da Constituição Federal e injustiça, porquanto os contribuintes que ingressaram em juízo obteriam o direito ao crédito retroativamente aos 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação, enquanto que os que assim não procederam restariam prejudicados, considerada a incidência dos institutos da prescrição e da decadência” (STF, Tribunal Pleno, RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 25.06.2007, *DJ* 19.12.2007, p. 24; e RE 353.657).

Ao final, a Ementa dos julgados foi lavrada da seguinte forma:

> “Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.”

Assim, havendo aquisição de insumo **não tributado** ou sujeito a **alíquota zero**, **indiscutivelmente não existe o direito a crédito**. Já a questão relativa à aquisição de insumos **isentos** ainda é objeto de severas controvérsias, havendo quem defenda a existência de direito a crédito, sob o argumento de que, se o legislador optou por desonerar a cadeia produtiva de determinado bem, concedendo **isenção** na aquisição dos respectivos insumos, seria um despautério transformar tal intento num mero diferimento do pagamento do tributo, o que inevitavelmente aconteceria, caso não se reconhecesse a possibilidade de creditamento na hipótese de aquisição de matéria-prima isenta.

No entanto, a tendência atual parece ser no sentido de que o tratamento de todas as hipóteses de **aquisições desoneradas** (isenção, não incidência e alíquota-zero) **devem se submeter ao mesmo regramento**, de forma que, **não havendo pagamento do tributo relativo à operação de entrada, não há direito a crédito por parte do adquirente**. Há julgados do Supremo Tribunal Federal que adotam expressamente a tese, como se pode ver do seguinte excerto (2.ª T., RE 372005-AgR, rel. Min. Eros Grau, j. 29.04.2008):

> “A expressão utilizada pelo constituinte originário – montante ‘cobrado’ na operação anterior – afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido ‘cobrado’ na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero”.

Do voto vencedor do Ministro Eros Grau (relator), consta uma passagem bastante clara equiparando as hipóteses de desoneração tributária:

> “No que respeita ao direito de crédito presumido relativo à entrada de matéria-prima e demais insumos isentos, não obstante tratar-se de instituto diverso da não tributação (produto não compreendido na esfera material de incidência do tributo) e da incidência de alíquota zero (redução de alíquota ao fator zero), a consideração do princípio da não cumulatividade conduz à aplicação ao caso, da mesma orientação fixada nos precedentes”.

É importante repisar que a matéria ainda é bastante controversa, de forma que o CESPE, no concurso para Advogado da União, com provas aplicadas em 1º.02.2009, considerou **incorreta** a seguinte assertiva: “De acordo com o STF, reputa-se inconstitucional o ato do contribuinte do IPI que se credita do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção”.

No entanto, parecendo se curvar à tendência dos posicionamentos mais recentes do Supremo Tribunal Federal, o mesmo CESPE, no concurso para provimento de cargos de Juiz Federal do TRF da 5.ª Região, realizado no mesmo ano de 2009, mas em data posterior (21.06.2009), formulou a seguinte afirmativa

(formada pelo enunciado da questão seguido da alternativa que **corretamente** a completa, de acordo com o gabarito oficial):

> "Determinada empresa industrial que produz um único tipo de produto tributado com IPI e com ICMS adquire, para sua produção, dois tipos de insumos industrializados: um deles é isento de IPI e o outro, imune à tributação do referido imposto. Considerando os dispositivos constitucionais e a jurisprudência do STF aplicável ao caso e a inexistência de qualquer norma infraconstitucional a respeito dessa matéria, é correto afirmar que, na aplicação do mecanismo de não cumulatividade, a referida empresa **não pode deduzir qualquer crédito presumido, seja relativo ao insumo isento ou ao imune** " (grifos não constam do original).

A controvérsia em torno do tema deveria impedir sua cobrança em provas de concurso, mas, no caso de questões sobre o assunto, aconselha-se ao candidato equiparar os institutos que importam desoneração da operação de entrada de insumos isentos, de forma a não se admitir direito a crédito por parte do adquirente.

Situação completamente distinta da analisada até aqui se verifica quando os insumos são adquiridos com cobrança do IPI, mas os produtos resultantes da industrialização de tais insumos são alienados sem a cobrança do tributo (não incidência, isenção ou alíquota zero). Repise-se: até agora, foram analisados casos de **entradas desoneradas com saídas oneradas.** O que se passa analisar são casos de **entradas oneradas com saídas desoneradas**.

Também nesse caso, o STF deu a mesma solução prevista expressamente para o ICMS (CF, art. 155, § 2.º, II, *b*), qual seja, deve-se cancelar o crédito relativo às operações anteriores. No entender do Supremo, como o art. 153, § 3.º, II, da CF/1988 afirma que o IPI "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente se pode usar crédito decorrente de operação anterior com a exclusiva finalidade de compensar os débitos da operação subsequente, salvo se a legislação infraconstitucional resolver conceder o direito à utilização de tal crédito de outra forma.

Atualmente está em vigor o art. 11 da Lei 9.779/1999, autorizando a manutenção e utilização dos créditos de IPI mesmo diante de saídas desoneradas. Entretanto, é fundamental entender que tal benefício somente se aplica àqueles insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a **partir de 1.º de janeiro de 1999**.

Em suma, o direito à manutenção e ao aproveitamento de créditos de IPI relativos a aquisições tributadas de insumos utilizados na industrialização de produtos desonerados do imposto depende de **expressa previsão em lei,** e tal previsão somente passou a existir com o advento da Lei 9.779/1999 (STF, Pleno, RE 475.551, rel. Min. Cesar Peluso, rel. para acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 06.05.2009, *DJe* 13.11.2009).

A conjugação das duas decisões analisadas acima demonstra que, tanto para o IPI quanto para o ICMS, vale a **tese da dupla incidência** (ou, de maneira mais técnica, "**dupla oneração** "), de forma que o direito a crédito decorrente da não cumulatividade destes tributos somente decorre diretamente da

Constituição Federal (independendo de previsão legal) quando houver **entrada onerada** e **saída onerada**. Se a entrada é desonerada, não há direito a crédito; se a saída é desonerada, devem ser cancelados (estornados) os créditos relativos às operações ou prestações anteriores. Tudo, obviamente, salvo disposição legal em sentido contrário.

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que, nos casos em que a lei concede ou mantém crédito da forma acima descrita, está presente o benefício do "**crédito presumido** ". A terminologia, por demais discutível, acaba por atrair a incidência do art. 150, § 6.º, da Constituição Federal, que exige **lei específica** para a concessão dos benefícios lá enumerados, entre eles o "crédito presumido". Este é mais um forte argumento para fundamentar a tese da **dupla incidência**, pois, reafirme-se, diante da ausência de lei específica em sentido contrário, não há crédito presumido do adquirente/alienante de insumos/produtos desonerados.

Por fim, é também entendimento do **STF** que, tendo em vista a semelhança entre o ICMS e o IPI, aplica-se a este o precedente segundo o qual, diante da inexistência de previsão legal, **não há direito à correção monetária dos créditos escriturais** (2.ª T., RE 410.795-AgR, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.09.2009, *DJe* 29.10.2009 – a análise da matéria, quanto ao ICMS, é feita no final do item 13.2.2.4). Entretanto, no entender do **STJ, há o direito à correção monetária quando legítimo direito ao creditamento é obstado em virtude de resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco**, somente vindo a ser exercido mediante a submissão da matéria ao Judiciário (STJ, 1.ª Seção, **REsp 1.035.847**, rel. Min. Luiz Fux, j. 24.06.2009, *DJe* 03.08.2009).

13.1.4.3 Imunidades

Como é de amplo conhecimento, a política é exportar mercadorias, não impostos.

Seguindo a máxima, o legislador constituinte resolveu imunizar as exportações de produtos industrializados à incidência do IPI (CF, art. 153, § 3.º, III).

Por força de outros dispositivos constitucionais, são também imunes ao IPI os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (CF, art. 150, VI, *d*); o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (CF, art. 153, § 5.º); energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no País (CF, art. 155, § 3.º).

13.1.4.4 Incentivo na aquisição de bens de capital

Com o advento da EC 42/2003, passou-se a prever que o IPI terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

O objetivo do benefício foi incentivar a aquisição de bens de capital (primordialmente, as máquinas) por parte do industrial, principal contribuinte do imposto.

Os destinatários são aqueles que têm dúvidas entre manter seus recursos investidos no sistema financeiro ou aplicá-los na chamada "economia real". O que se tenta é estimulá-los a decidir por seguir a segunda opção, fomentando o desenvolvimento.

13.1.4.5 Fato gerador

O fato gerador do IPI está disciplinado pelo art. 46 do CTN, abaixo transcrito:

> "Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
> I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
> II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;
> III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo".

O Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI) define o fato gerador do IPI da seguinte forma:

> "Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 2.º):
> I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou
> II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial".

O mesmo Decreto ainda traz definições importantes sobre a incidência do imposto, conforme se transcreve abaixo:

> "Art. 2.º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI (Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1.º, e Decreto-Lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1.º).
> Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação 'NT' (não tributado) (Lei n.º 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6.º).
> Art. 3.º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3.º).
> Art. 4.º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único):
> I – a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
> II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

> III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
>
> IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
>
> V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).
>
> Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados”.

Nos casos de **produtos importados**, em razão da literalidade dos incisos I e II do *caput* do art. 46 do CTN, o Fisco costumava exigir o recolhimento do IPI tanto no desembaraço aduaneiro do produto como na saída do estabelecimento do importador (revenda), ainda que não houvesse, no intervalo, nova etapa de industrialização.

O STJ, contudo, no julgamento do EREsp 1.411.749/PR, assentou que “os incisos I e II do *caput* do art. 46 do CTN são excludentes, salvo se, entre o desembaraço aduaneiro e a saída do estabelecimento do importador, o produto tiver sido objeto de uma das formas de industrialização” (Informativo 553 do STJ). Conclui-se que, **após o desembaraço, o IPI somente será devido nas operações que envolvam alguma das transformações previstas na legislação**; e, tendo em vista o princípio da não cumulatividade e a regra constante do parágrafo único do art. 46 do CTN, incidirá apenas sobre o valor agregado pelo novo processo de industrialização.

Ainda no que concerne aos produtos de procedência estrangeira, após grande celeuma doutrinária e jurisprudencial, o STF firmou entendimento no sentido de ser **possível a incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio**. A tese foi fixada pela Corte, em fevereiro de 2016, no julgamento do RE 723.651, submetido ao rito dos recursos repetitivos (repercussão geral). No caso concreto, o contribuinte (recorrente) pretendia o reconhecimento da inexigibilidade do imposto na importação de uma *McLaren* para uso pessoal, alegando que a sujeição do IPI ao postulado da não cumulatividade impediria a tributação do consumidor final, pessoa estranha ao ciclo produtivo.

Dentre os argumentos apresentados pelo STF para considerar constitucional a cobrança do IPI, destacam-se a inexistência de imunidade para produtos industrializados importados – mas, tão somente, aos destinados à exportação –, e o respeito ao princípio da isonomia. De fato, a redução da carga tributária sobre operações de exportação é uma tendência mundial que visa assegurar a competitividade dos produtos estrangeiros na economia de mercado. Se, além da desoneração que recebem na origem, os veículos automotores estrangeiros fossem beneficiados por nova desoneração no destino, haveria tratamento desigual entre o fornecedor estrangeiro e o fabricante nacional, com sério prejuízo aos produtos nacionais similares, já que estes, decerto, estão sujeitos à cobrança de IPI.

Acompanhando o voto do Ministro Marco Aurélio, relator do processo, a maioria dos ministros

entendeu que a incidência do IPI sobre veículo automotor importado por consumidor final não configuraria “cobrança em cascata” (incidência sequencial do mesmo tributo), já que o imposto estaria sendo exigido pela primeira vez e, desse modo, sem danos a não cumulatividade que o caracteriza. Mesmo que houvesse idêntico tributo no País de origem do item importado, a distinção entre os sujeitos ativos descartaria a hipótese de cobrança em duplicidade.

Conforme salientado pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto, “a Lei Maior não distingue aquele que se mostra como contribuinte do imposto e, ante a natureza, pode ser um nacional, pessoa natural ou pessoa jurídica brasileira, sendo neutro o fato de não estar no âmbito do comércio e a circunstância de adquirir o produto para uso próprio”. Perceba-se que, no âmbito interno, a oneração do produto nacional pela cobrança do IPI é, de todo modo, repassada ao consumidor final, ainda que a este não se atribua a responsabilidade pelo recolhimento aos cofres públicos. Assim, não há incoerência no fato de o consumidor, importando produto para uso próprio, arcar também com o custo da tributação, com a única diferença de ser ele próprio a realizar o recolhimento do imposto.

A posição adotada pelo STF guarda simetria com o que dispõe o art. 155, IX, *a*, da CF/1988, que permite a incidência de ICMS (tributo da mesma espécie do IPI) “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”. Para o estudo mais aprofundado do referido dispositivo, recomenda-se a leitura do item 13.2.2.6 deste Capítulo.

13.1.4.6 Base de cálculo

De acordo com o art. 47 do CTN, a base de cálculo do imposto é:

I – no caso de produto procedente do exterior, o preço normal que o mesmo, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;
b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II – no caso de saída de mercadoria do estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III – no caso de arrematação de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão, o preço da arrematação”.

13.1.4.7 Contribuintes

O CTN traz o seguinte rol de contribuintes do IPI:

> "Art. 51. Contribuinte do imposto é:
> I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
> II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
> III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
> IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante".

13.1.4.8 Lançamento

O IPI é lançado **por homologação**, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada período de tempo determinado na lei, respeitando a sistemática de débitos e créditos, calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar **de ofício** as diferenças porventura devidas.

13.1.4.9 Visão geral do imposto

	Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
Função predominante	Extrafiscal (divergência)
Princípio da legalidade	Admite exceção: alteração da alíquota pelo Executivo (Decreto)
Princípio da anterioridade	Não se sujeita
Princípio da noventena	Está sujeito
Fato gerador	I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
Base de cálculo	I – no caso de produto procedente do exterior, o preço normal que o mesmo, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; II – no caso de saída de mercadoria do estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou

	arrematante: a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; III – no caso de arrematação de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão, o preço da arrematação.
Contribuintes	I – o importador ou quem a lei a ele se equiparar; II – o industrial ou quem a lei a ele se equiparar; III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
Lançamento	Por homologação
Cumulação de impostos	Não incide nos produtos destinados ao exterior, mas pode ser cobrado em conjunto com o ICMS e com o II
Características principais	Seletividade, não cumulatividade (ambas de observância obrigatória)

13.1.5 Imposto sobre Operações Financeiras – IOF

A Constituição Federal, no seu art. 153, V, atribui à União competência para instituir o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Trata-se do famoso IOF, assim denominado em virtude de as operações sujeitas à tributação possuírem natureza ineludivelmente financeira.

O imposto possui clara finalidade extrafiscal, pois possibilita à União intervir no funcionamento do mercado financeiro, "aquecendo-o" ou "esfriando-o", de acordo com a necessidade.

Se, a título de exemplo, o excesso de demanda está gerando um surto inflacionário, uma das alternativas viáveis é o aumento da alíquota do IOF incidente sobre as operações de crédito. O acesso a financiamentos se tornará mais oneroso, e a tendência passa a ser a desaceleração do consumo, conforme desejado nas circunstâncias.

Percebe-se que é necessário conceder à União agilidade na alteração da alíquota do tributo, o que levou o legislador a, seguindo o regime jurídico do II e do IE, excluir o IOF do princípio da legalidade, no tocante à alteração de alíquotas, e dos princípios da anterioridade e da noventena.

13.1.5.1 IOF sobre o ouro

No mundo dos negócios, o ouro é encontrado basicamente de duas formas, quais sejam: a) **como mercadoria** (uma joia, por exemplo); b) **como meio de pagamento** (pagamento em barras de ouro, por exemplo).

Quando o ouro é **mercadoria**, não há qualquer especificidade digna de nota, pois sobre ele incidirão

os tributos que ordinariamente incidem sobre as mercadorias (ICMS, IPI, II, IE).

Já nos casos em que o ouro é o próprio **meio de pagamento**, como se fora moeda, não há que se falar em cobrança de tributos que incidem sobre mercadorias, pois, a título de exemplo, se não incide ICMS sobre a circulação dos reais usados para pagar determinado débito, também não pode incidir sobre o ouro utilizado para quitar débito semelhante.

Nessa linha, o art. 153, § 5.º, da CF/1988 afirma que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, se sujeita exclusivamente à incidência do IOF, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

> "I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;
> II – setenta por cento para o Município de origem".

Como afirma o dispositivo, a incidência do IOF-ouro só é possível na operação de origem, ou seja, na primeira operação, que é o desembaraço aduaneiro, quando oriundo do exterior, ou a aquisição por instituição autorizada, não sendo legítima a tributação das operações subsequentes.

Esse foi o motivo que levou o STF a declarar inconstitucional o inciso II do art. 1.º da Lei 8.033/1990, que previa a incidência do IOF sobre "a transmissão de ouro definido pela legislação como ativo financeiro" (RE 190.363).

Ora, a incidência somente é legítima sobre a primeira operação, não podendo se dar sobre as transmissões posteriores. Perfeita, portanto, a decisão do STF.

Não obstante a decisão do STF ter-se verificado em sede de controle difuso de constitucionalidade, cujos efeitos são apenas entre as partes que integram a lide, o Senado Federal editou a Resolução 52/1999, suspendendo a aplicação do dispositivo em todo o território nacional.

Repise-se que, apesar de o IOF ser um imposto federal, no caso da tributação do ouro ativo financeiro ou instrumento cambial, toda a arrecadação é transferida aos Estados (30%) e Municípios (70%).

Por fim, a imunidade aqui prevista não impedia a cobrança da hoje extinta CPMF, conforme prevê o art. 74, § 2.º, do ADCT. A exclusão é correta, pois a CPMF incidia exatamente sobre a circulação dos meios de pagamento (movimentação financeira).

13.1.5.2 Fato gerador

Art. 63 do CTN:

> "Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:
> I – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;
> II – quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou

estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III – quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito".

O STF entende que os saques realizados em caderneta de poupança não se equiparam a operação de crédito para efeito de cobrança do IOF, tendo declarado inconstitucional dispositivo legal que previa tal incidência.

O entendimento está hoje cristalizado na Súmula 664 do Tribunal, conforme se pode verificar da transcrição abaixo:

STF – Súmula 664 – "É inconstitucional o inciso V do art. 1.º da Lei 8.033/1990, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança".

13.1.5.3 Base de cálculo

Conforme art. 64 do CTN, a base de cálculo do imposto é:

"I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II – quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III – quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço".

13.1.5.4 Contribuintes

O art. 66 do CTN determina que contribuinte do imposto é quaisquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

13.1.5.5 Lançamento

O IOF é lançado **por homologação**, pois incumbe ao sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar **de ofício** as diferenças porventura devidas.

13.1.5.6 Visão geral do imposto

	Imposto sobre Operações Financeiras – IOF
Função predominante	Extrafiscal (funcionamento do mercado financeiro)
Princípio da legalidade	Admite exceção: alteração da alíquota pelo Executivo (Decreto)
Princípio da anterioridade	Não se sujeita
Princípio da noventena	Não se sujeita
Fato gerador	I – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; II – quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este; III – quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.
Base de cálculo	I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros; II – quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição; III – quanto às operações de seguro, o montante do prêmio; IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários: a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver; b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei; c) no pagamento ou resgate, o preço
Contribuintes	Qualquer das partes na operação tributada
Lançamento	Por homologação
Cumulação de impostos	Ouro utilizado como mercadoria: incidem ICMS, IPI, II, IE Ouro como meio de pagamento: só IOF

13.1.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

O ITR é imposto com finalidade marcantemente **extrafiscal**, pois, nos termos do art. 153, § 4.º, I, da

CF/1988, suas alíquotas serão fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

As alíquotas não são fixadas, portanto, de modo a otimizar a arrecadação. O que se quer é tributar de uma maneira mais gravosa as propriedades menos produtivas, de forma a desestimular a manutenção da situação.

Na prática, a legislação do ITR (Lei 9.393/1996, art. 11 e Anexo) cria alíquotas inversamente proporcionais ao grau de utilização de cada imóvel rural, conforme apontado na tabela abaixo:

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Como a base de cálculo é o valor da terra nua, grandeza que não varia com o aumento do grau de utilização da terra, a consequência é que quem mais produz paga menos, o que é um estímulo ao cumprimento da função social da propriedade.

É importante ressaltar que, apesar da forte nuance extrafiscal, o ITR está sujeito às amarras da legalidade, da noventena, da anterioridade e de todas as demais limitações constitucionais previstas ao poder de tributar, o que demonstra que a extrafiscalidade não traz, necessariamente, uma maior liberdade estatal na administração do imposto.

13.1.6.1 Progressividade

Conforme afirma o mesmo art. 153, § 4.º, I, da CF/1988, o ITR é progressivo. Na prática, o aumento da alíquota toma como critério a área do imóvel.

Conjugando-se a progressividade aqui analisada com a finalidade extrafiscal do ITR, a legislação do

tributo criou uma tabela de incidência cuja diretriz é aumentar o tributo proporcionalmente à área do imóvel tributado e de maneira inversamente proporcional ao grau de utilização, de forma que a maior alíquota prevista (20%) é aplicável aos latifúndios improdutivos (área acima de cinco mil hectares e grau de utilização de até 30%) e a menor alíquota (0,03%) é aplicável às pequenas propriedades altamente produtivas (área menor que cinquenta hectares e grau de utilização maior que 80%).

13.1.6.2 Imunidade das pequenas glebas

O legislador constituinte originário, em homenagem ao princípio da função social da propriedade, optou por imunizar ao ITR as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

A definição do que é pequena gleba consta da Lei 9.393/1996, da seguinte forma:

> "Art. 2.º Nos termos do art. 153, § 4.º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.
>
> Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:
>
> I – 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
>
> II – 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
>
> III – 30 ha, se localizado em qualquer outro município".

A regra imunizante, bastante justa, excluiu injustamente do benefício os proprietários de mais de um imóvel (só são imunes os proprietários que não possuam outro imóvel) cuja soma das áreas seja inferior à pequena gleba.

Assim, se uma pessoa "A" possui um único imóvel em Goiás com área de 30 hectares, estará livre do ITR, pois seu imóvel se enquadra no conceito de pequena gleba.

Já a pessoa "B", que possua dois imóveis na mesma região, cada um com 10 hectares, não é imune, pois apesar de se encontrar em situação patrimonial inferior à de "A", o fato de possuir mais de um imóvel impede a incidência da regra imunizante.

A injustiça foi sanada pela mesma Lei 9.393/1996, que conferiu **isenção** para os proprietários que possuam imóveis em tal situação, conforme se verifica na transcrição abaixo:

> "Art. 3.º São isentos do imposto:
>
> (…).
>
> II – o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:
>
> a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;

b) não possua imóvel urbano".

Perceba-se que os demais requisitos (alíneas *a* e *b*) são os mesmos exigidos dos proprietários de imóveis imunes.

13.1.6.3 Possibilidade de delegação da fiscalização e cobrança

A Emenda Constitucional 42/2003 trouxe importante inovação, ao possibilitar que o ITR seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Caso faça a opção, o Município será o titular de toda a arrecadação do ITR incidente sobre os imóveis situados em seu território; caso contrário, a União repassará à municipalidade metade do valor que arrecadar com a cobrança do tributo sobre os imóveis na mesma situação. A previsão consta do art. 158, II, da CF/1988.

> "Art. 158. Pertencem aos Municípios:
>
> (…)
>
> II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4.º, III".

A Lei do ITR é a Lei 9.393/1996. Já seu Regulamento é o Decreto 4.382/2002.

13.1.6.4 Fato gerador

De acordo com o art. 29 do CTN, o ITR tem como fato gerador a **propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza**, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município.

O art. 79 do Código Civil atual define bem imóvel como o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. **Não há na lei, entretanto, a definição de bens imóveis "por natureza"**.

O conceito constava do Código Civil de 1916, hoje revogado, mas em vigor quando da edição do CTN. É lícito afirmar, portanto, que o legislador tributário, ao usar a expressão "como definido na lei civil", quis se referir ao CC/1916, de forma que, não havendo definição no atual diploma civil, é plenamente possível se tomar como parâmetro a definição da lei revogada (incisos do art. 43 do CC/1916).

Assim, são bens **imóveis por natureza** o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

São **bens imóveis por acessão física** tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

É interessante perceber que, na definição do fato gerador do ITR, apenas foram incluídos os bens imóveis **por natureza**, de forma que o que o homem incorpora permanentemente ao solo – como é o caso

das culturas características da exploração das propriedades rurais – não está sujeito ao imposto.

A regra está em consonância com o caráter **extrafiscal** do tributo, impedindo que a exploração da propriedade viesse a aumentar o montante do imposto devido, em verdadeiro contraestímulo ao cumprimento da função social da propriedade.

Conforme se verificará adiante, o **IPTU** incide sobre **imóveis por natureza ou acessão física**, o que está em sintonia com o caráter **fiscal do tributo.**

A diferenciação tem seu fundamento maior no próprio texto da Constituição Federal, quando esta define o ITR como imposto sobre a propriedade **territorial** rural (art. 153, VI) e o IPTU como imposto sobre a propriedade **predial e territorial** urbana (art. 156, I).

O art. 32 do CTN traz as condições para que uma área seja considerada zona urbana:

> "Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
>
> § 1.º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
>
> I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
>
> II – abastecimento de água;
>
> III – sistema de esgotos sanitários;
>
> IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
>
> V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
>
> § 2.º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior".

Registre-se que segundo entendimento firmado pelo STJ, se o imóvel encontra-se invadido (por exemplo, pelo Movimento dos Sem Terra – MST), a propriedade deixa de ser plena, pois fica tolhida de praticamente todos os seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem. Para o Tribunal, cobrar ITR em situações como essa seria uma iniquidade, pois o Estado estaria tributando um direito que, em virtude de falha do próprio Poder Público na prestação do serviço de segurança pública, teve seu exercício impossibilitado (REsp 1.144.982/PR – Informativo 411 do STJ).

13.1.6.5 Base de cálculo

De acordo com o art. 30 do CTN, a base do cálculo do ITR é o valor fundiário.

Todavia, de acordo com a legislação específica (art. 35 do Regulamento do ITR e art. 10, § 1.º, I, da Lei 9.393/1996), o valor fundiário é o valor da terra nua tributável, que é o valor do imóvel excluídos os valores relativos a (art. 10, § 1.º, I, da Lei 9.393/1996):

a) construções, instalações e benfeitorias;
b) culturas permanentes e temporárias;
c) pastagens cultivadas e melhoradas;
d) florestas plantadas;

13.1.6.6 Contribuintes

Contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (art. 31 do CTN).

Proprietário é quem possui título de domínio devidamente registrado no Cartório de Imóveis.

Titular do domínio útil é quem recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto. É o caso do enfiteuta ou foreiro nos casos de constituição de enfiteuses.

Registre-se que o Código Civil atual proibiu a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior (CC, art. 2.038).

Nos termos do art. 1.196 do Código Civil, considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Sobre o entendimento do STJ no sentido de ser **impossível considerar contribuinte de imposto sobre a propriedade imobiliária quem exerce a posse sem ânimo definitivo, como é o caso da pessoa que firma contrato de locação, ou comodato**, recomenda-se a leitura do tópico relativo ao contribuinte do IPTU (item 13.3.1.6).

13.1.6.7 Lançamento

À semelhança do imposto de renda, o fato de existir uma famosa declaração de ITR levou alguns autores a afirmar que o tributo seria lançado por declaração.

Entretanto, ao preencher a declaração do ITR, o sujeito passivo, além de prestar informação à autoridade fiscal, também calcula o montante do tributo porventura incidente, devendo antecipar o respectivo pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar **de ofício** as diferenças porventura devidas.

Trata-se de mais um caso de tributo lançado, originariamente, **por homologação**.

13.1.6.8 Visão geral do imposto

	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
Função predominante	Extrafiscal (visa a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas)
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito

Princípio da noventena	Está sujeito
Fato gerador	A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município
Base de cálculo	O valor fundiário do imóvel (ou seja, é o valor do imóvel excluídos os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas).
Contribuintes	É o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título
Lançamento	Por homologação
Características principais	Progressividade

13.1.7 Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF

O art. 153, VII, da CF/1988 atribui à União a competência para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

A União não utilizou tal competência, de forma que o tributo não foi efetivamente instituído.

Alguns doutrinadores mais críticos afirmam que o tributo não foi criado porque as grandes fortunas estariam muito bem representadas no parlamento federal, inibindo qualquer iniciativa no sentido de exercício da competência.

Entretanto, a criação do tributo também encontra alguns entraves quanto à sua viabilidade, visto que, criado o tributo, as grandes fortunas tenderiam a se retirar do País, tendo assegurados, aliás, 90 dias para tomar tal providência (noventena).

Há uma discussão se a lei complementar reclamada no dispositivo constitucional seria apenas uma norma geral que traria as diretrizes fundamentais do imposto, o qual seria criado efetivamente por lei ordinária, ou se caberia à própria lei complementar a criação do tributo.

Como as normas gerais relativas a todos os impostos, inclusive seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes devem necessariamente ser disciplinados na via da lei complementar (CF, art. 146, III, *a*), entende-se que não faria sentido repetir a exigência especificamente no dispositivo que autoriza a criação do IGF, se não fosse para impor que toda a sua regulação se faça mediante lei complementar.

13.2 IMPOSTOS ESTADUAIS

Os Estados têm competência para instituir os três impostos previstos no art. 155 da CF, quais sejam imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS; e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA.

Ressalvada a hipótese de Emenda à Constituição, não há qualquer possibilidade de os Estados instituírem outros impostos além dos três que lhes foram deferidos pela Carta Magna. Portanto, ao contrário da União Federal, que possui as competências residual e extraordinária (CF, art. 154, I e II), a lista de impostos estaduais é **exaustiva**.

Como será detalhado adiante, o Senado Federal possui importantes competências normativas relativas aos impostos estaduais. São situações em que o legislador constituinte quis permitir aos Estados e ao Distrito Federal discutir pontos importantes relativos aos seus tributos, trazendo algum grau de uniformidade na diversidade e minorando os efeitos da guerra fiscal. A escolha do Senado como foro de discussão foi acertada, visto que lá se encontram representados os Estados de maneira paritária.

Assim, compete ao Senado Federal:

a) estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD (CF, art. 155, § 1.º, IV);
b) estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais. Nessa situação, a resolução do Senado depende da iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores e da aprovação pela maioria absoluta dos membros daquela Casa Legislativa (CF, art. 155, § 2.º, IV);
c) estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis nas exportações (CF, art. 155, § 2.º, IV);
d) facultativamente estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações e prestações internas. A primeira hipótese exige resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta dos Senadores; a segunda exige resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços dos membros da Casa (CF, art. 155, § 2.º, V, *a* e *b*);
e) estabelecer as alíquotas mínimas do IPVA (CF, art. 155, § 6.º, I).

Conforme já analisado (Capítulo 2, item 2.10.3), tem-se entendido que a competência prevista na letra *c* foi tacitamente revogada pela EC 42/2003, que excluiu da incidência do ICMS todas as exportações de mercadorias para o exterior.

Feitas estas considerações, passa-se à análise dos impostos estaduais.

13.2.1 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD

Segundo o art. 155, I, da CF/1988, os Estados e o Distrito Federal podem instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação **de quaisquer bens ou direitos**. Trata-se de tributo de natureza eminentemente arrecadatória (**fiscal**).

O Código Tributário Nacional disciplina o imposto nos arts. 35 a 42 e deve ser interpretado à luz da atual Constituição, visto que a redação do CTN trata de um único imposto de transmissão, de competência estadual, incidente exclusivamente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos.

Com a Constituição Federal de 1988, previu-se a instituição de dois impostos de transmissão, um **estadual (ITCMD)** e outro **municipal (ITBI)**, sujeitando à incidência do primeiro as transmissões a **título gratuito** (*causa mortis* e doação) e do segundo as transmissões a **título oneroso**.

13.2.1.1 A fixação de alíquotas máximas pelo Senado Federal – Vinculação e progressividade

Conforme já ressaltado, compete ao Senado Federal estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD (CF, art. 155, § 1.º, IV).

O Supremo Tribunal Federal entende que não pode o Estado ou o Distrito Federal editar lei afirmando genericamente que a alíquota do seu ITCMD é igual à alíquota máxima fixada pelo Senado, de forma que se este alterar a alíquota máxima, imediatamente a alíquota estadual se tenha por alterada. Assim, se o Estado quer manter sua alíquota no limite máximo fixado pelo Senado, deve, a cada alteração levada a cabo por este, editar nova lei estadual fixando especificamente a alíquota (RE 218.086-AgR, Rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* 17.03.2000).

Por meio da Resolução 09/1992, o Senado fixou em 8% a alíquota máxima do tributo.

O art. 2.º da Resolução autorizou a progressividade das alíquotas sobre a transmissão *causa mortis*, com base no valor do quinhão que cada herdeiro receber.

A constitucionalidade da previsão era bastante duvidosa, pois ela parecia contrariar a jurisprudência consolidada da Corte no sentido de que a progressividade de impostos reais dependeria de expressa autorização constitucional. Não obstante, depois de longas discussões sobre a matéria, em 2013 o Supremo Tribunal Federal, ao analisar lei do Estado do Rio Grande do Sul adotando a técnica autorizada pelo Senado, entendeu que "essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva" (n.º 562.045/RS). Para maiores detalhes sobre a evolução jurisprudencial sobre a matéria, remete-se o leitor para as considerações constantes do item 2.6.3 do Capítulo 2 desta obra.

13.2.1.2 Definição do Estado (ou Distrito Federal) competente para a cobrança

Como o ITCMD incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos, a Constituição Federal criou diferentes regras de fixação de competência, de acordo com a natureza do objeto da transmissão.

Quando a transmissão é de bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD compete ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal (CF, art. 155, § 1.º, I). A regra é simples porque os imóveis, por

sua própria natureza, não podem ter sua localização alterada, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social (Código Civil, arts. 79 e 82).

Assim, se um imóvel está localizado em Caixa-Prego/BA e tem sua propriedade transferida em virtude de sucessão *causa mortis* ou de doação, não importa onde foi processado o inventário ou arrolamento ou onde estão domiciliados doador e donatário. O ITCMD pertencerá ao Estado da Bahia.

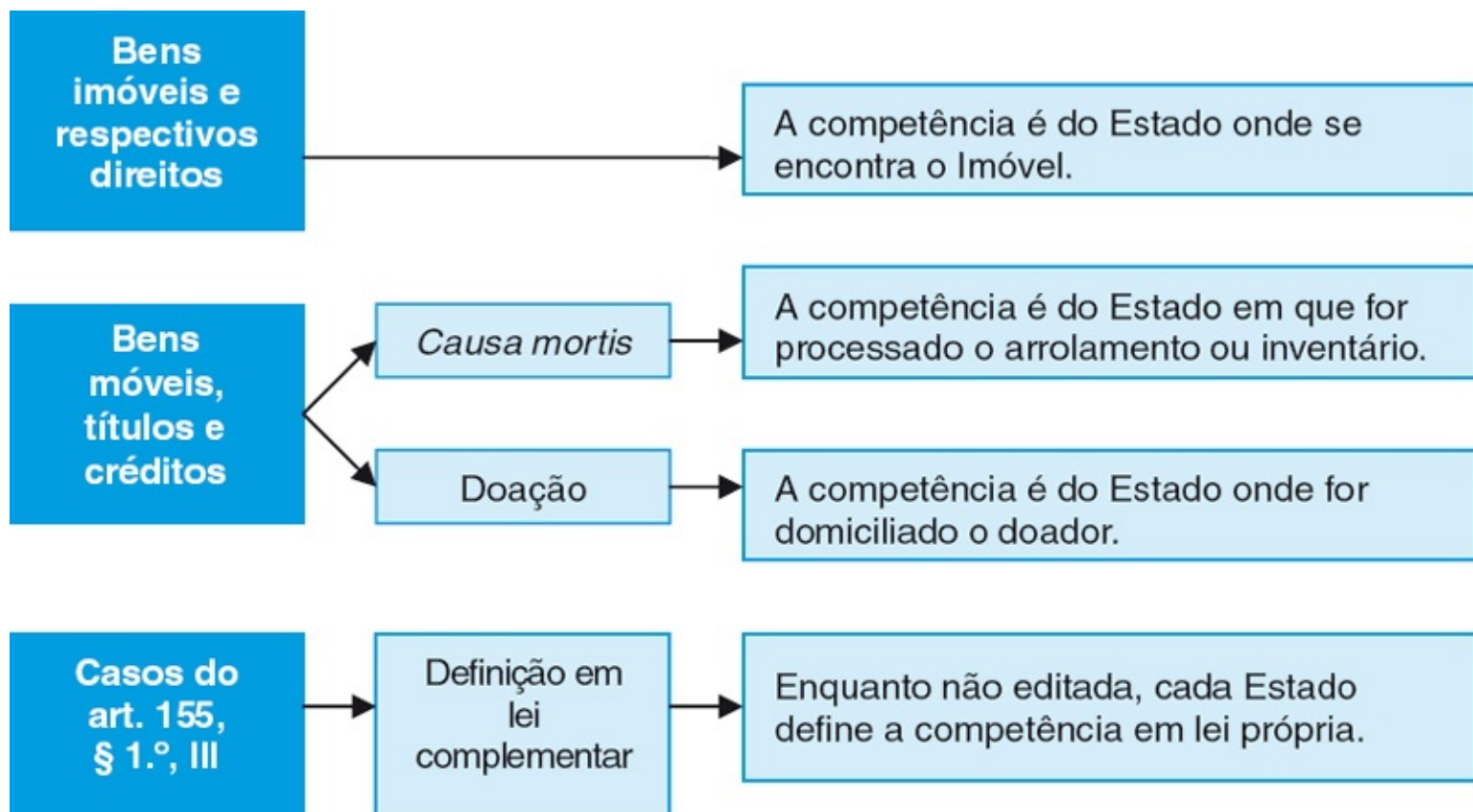
Quando a transmissão é de bens móveis, títulos e créditos, é necessário fazer uma distinção. Se a transmissão é decorrente de sucessão *causa mortis*, o ITCMD compete ao Estado (ou Distrito Federal) em que se processar o inventário ou arrolamento. Já se a transmissão decorrer de doação, **competente será o Estado (ou Distrito Federal) em que tiver domicílio o doador**. Ambas as regras decorrem do art. 155, § 1.º, II.

Assim, se alguém falece e tem seu inventário processado em São Paulo, a este Estado caberá o ITCMD, mesmo que relativo a bens móveis localizados em Buenos Aires/PE. Da mesma forma, se alguém domiciliado em Remígio/PB doa títulos e créditos a alguém domiciliado no Rio de Janeiro, o ITCMD pertencerá ao Estado da Paraíba.

Segundo o art. 155, § 1.º, III, da CF/1988, o imposto terá competência para sua instituição regulada por **lei complementar se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior**. Como a lei complementar reclamada pelo dispositivo ainda não foi editada, os Estados têm se utilizado da autorização do art. 24, § 3.º, da CF/1988 e exercido a competência legislativa plena, disciplinando a situação por lei própria.

A situação é interessante, pois, teoricamente, a lei complementar nacional estipularia regras para evitar conflitos de competência entre os Estados, sendo no mínimo estranho que estes tentem disciplinar a matéria por leis próprias.

Na prática, cada Estado declara-se competente para cobrar o ITCMD quando no seu território residem ou são domiciliados o donatário (caso de doador domiciliado ou residente no exterior) ou os sucessores (caso de inventário ou arrolamento processado no exterior).

Em resumo, a competência é assim definida:

13.2.1.3 Fato gerador

Fazendo-se uma leitura do art. 35 do Código Tributário Nacional à luz da atual Constituição Federal, pode-se afirmar que o fato gerador do ITCMD é a transmissão, por causa mortis ou por doação, de quaisquer bens ou direitos.

Quando a transmissão se dá no âmbito da **sucessão *causa mortis***, deve-se observar que o art. 1.784 do Código Civil afirma que "aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

Segundo o art. 35, parágrafo único, do CTN, nas transmissões *causa mortis* ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários. Dessa forma, cada obrigação tributária surgida tem diferente sujeito passivo.

A abertura da sucessão ocorre **no exato momento da morte** e é este o momento que define a legislação aplicável no tocante ao lançamento do ITCMD. Nesse sentido, a Súmula 112 do STF, abaixo transcrita:

> **Súmula STF 112 –** "O imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão".

Apesar de o dispositivo se referir apenas à alíquota, por óbvio o raciocínio que presidiu a elaboração da Súmula é bem mais amplo, sendo aplicável ao lançamento a legislação vigente na data do fato gerador (abertura da sucessão), tudo em conformidade com o art. 144 do CTN.

Não obstante a transmissão da propriedade ocorrer com a abertura da sucessão, somente haverá o pagamento do tributo após a avaliação dos bens do espólio, o cálculo do tributo e a homologação deste

cálculo (arts. 1.003 a 1.013 do Código do Processo Civil).

Nessa linha, as Súmulas 113 e 114 do STF, definem outros marcos temporais para o cálculo e a exigibilidade do imposto:

> **Súmula STF 113 –** "O imposto de transmissão *causa mortis* é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação".

> **Súmula STF 114 –** "O imposto de transmissão *causa mortis* não é exigível antes da homologação do cálculo".

Quando a transmissão ocorre por meio de doação é necessária uma diferenciação no que concerne aos bens **móveis** e aos **imóveis**, em virtude de **serem diversas as regras relativas ao aperfeiçoamento da transmissão em cada caso**.

No direito brasileiro, **a transmissão da propriedade imobiliária dá-se, em regra, mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis**, de forma que, antes do registro, o alienante continua na condição de dono do imóvel (CC, art. 1.245, § 1.º).

Entretanto, a maioria das legislações estaduais tem obrigado ao recolhimento do imposto **antes do registro no cartório**, incumbindo aos tabeliães e serventuários a exigirem no momento do registro a comprovação do pagamento do referido imposto.

No caso dos móveis, a propriedade não se considera transferida pelos negócios jurídicos antes da tradição (CC, art. 1.267). *Tradição*, segundo Sílvio Venosa, significa entregar, ceder, fazer passar a alguém, transmitir, confiar, dar. Assim, entregue o bem, transferida estará a propriedade e – caso a transferência tenha ocorrido por doação – reputa-se aperfeiçoado o fato gerador do ITCMD.

Também aqui se tornou regra a exigência do pagamento antes da ocorrência do fato gerador, pois as leis estaduais normalmente consideram devido o recolhimento no momento em que se firma o instrumento correspondente (contrato de doação).

13.2.1.4 Base de cálculo

Como no ITCMD a transmissão de propriedade ocorre a título gratuito (não ocorrendo pagamento ou qualquer outra contrapartida), não se poderia imaginar que a base de cálculo fosse outra que não o valor de mercado dos bens ou direitos transmitidos. Nessa linha, o art. 38 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

13.2.1.5 Contribuintes

Nos termos do art. 42 do Código Tributário Nacional, contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Deve-se entender que o CTN optou por delegar ao legislador estadual a definição legal do contribuinte do ITCMD, desde que a indicação recaia sobre uma das partes da operação, porque, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com

a situação que constitua o fato gerador da obrigação.

No caso de sucessão *causa mortis*, parece razoável admitir que a definição do contribuinte deva recair sobre o sucessor (herdeiro ou legatário), pois não parece que o espólio tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, podendo, no máximo, ser nomeado responsável.

No caso de doação, fica livre o legislador estadual para definir como contribuinte o doador ou o donatário.

13.2.1.6 Lançamento

Na sistemática de lançamento do ITCMD, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base em informações prestadas pelo próprio sujeito passivo (quando este declara o valor do bem transferido) ou por terceiro (quando, por exemplo, é usado o valor decorrente de avaliação judicial).

A hipótese se subsume, com precisão, à definição constante no art. 147 do Código Tributário Nacional, demonstrando que o tributo é lançado **por declaração**, o que não impede, respeitado o prazo decadencial, o lançamento **de ofício** de valores não pagos quando, por exemplo, fatos geradores ocorrerem e forem omitidos da autoridade fiscal.

13.2.1.7 Visão geral do imposto

	Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD
Função predominante	Fiscal
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Está sujeito
Fato gerador	A transmissão, por *causa mortis* ou por doação, de quaisquer bens ou direitos
Base de cálculo	É o valor venal dos bens ou direitos transmitidos
Contribuinte	É quaisquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei (para transmissão *causa mortis*: herdeiro ou legatário; para transmissão por doação: doador ou donatário, dependendo da legislação estadual)
Lançamento	Por declaração

13.2.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS

A Constituição Federal, no seu art. 155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Trata-se do ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil.

Antes da Constituição Federal de 1988, o tributo denominava-se **ICM**, por incidir apenas sobre a circulação de mercadorias. Com a nova Carta Magna, foram acrescidos ao seu campo de incidência dois serviços, o de **transporte interestadual e intermunicipal** e o de **comunicação**. Daí o acréscimo da letra "S" à sigla, de forma que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS.

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente **fiscal**, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2.º, III), faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de modo a redistribuir renda.

Em boa parte dos sistemas tributários de outros países, o ICMS se encontra inserido no imposto sobre o valor agregado (ou adicionado) – IVA, sempre nacional.

No Brasil o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um. Assim, ao lado do ICMS estadual, criaram-se o IPI federal e o ISS municipal.

O IVA nacional já está testado e aprovado em boa parte do mundo. O IPI também não traz muitos problemas, justamente por ser a parte nacional do IVA, não sendo possível, mesmo às mentes mais criativas, imaginar uma guerra fiscal interna relativa a um tributo federal.

Entretanto, nas parcelas não nacionais do IVA, a possibilidade de guerra fiscal surge com toda a sua força, principalmente no que se refere ao ICMS, o tributo de maior arrecadação no sistema tributário nacional.

Não foi por outro motivo que o ICMS foi o tributo mais contemplado com regras estatuídas diretamente no texto constitucional. A esperança do legislador constituinte era justamente conferir alguma uniformidade às vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada com a promulgação da Constituição Federal.

Também dentro dessa linha de raciocínio, a Constituição Federal delegou à regulação, mediante **lei complementar de caráter nacional**, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS (CF, art. 155, § 2.º, XII); previu a **celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais** (CF, art. 155, § 2.º, XII, *g*); **delegou ao Senado importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo**, entre outras regras de **uniformização e pacificação fiscal**.

Por óbvio a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS resolveria todos esses problemas. Mas a solução tecnicamente perfeita é politicamente impossível, pois mesmo que se garanta o integral repasse dos recursos arrecadados com o sonhado IVA federal, os Estados e o Distrito Federal não vão assentir na perda do poder político que o tributo representa nas negociações para atração de investimentos para os seus territórios.

Como o objetivo desta obra é o estudo do direito tributário posto e não a propositura de um novo sistema tributário nacional, passa-se à análise do complexo conjunto de regras estatuídas na Constituição

Federal acerca do ICMS, sem prejuízo de algumas críticas incidentais que colaborem para o entendimento do sistema atual.

13.2.2.1 O conceito de mercadoria

De maneira simplificada, o “conjunto das coisas” compreende tudo o que existe no universo, exceto as pessoas. O “conjunto dos bens” é composto por todas as coisas com valor econômico (é subconjunto das coisas). Já o “conjunto das mercadorias” compreende os bens **móveis** que estão no mundo dos negócios com **finalidade comercial**.

Nesse sentido, vale a pena a transcrição da lapidar lição de Souto Maior Borges, conceituando mercadoria:

> “Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, consequentemente, essa conotação de mercadoria”.

Houve acirrada discussão sobre a possibilidade de incidência de ICMS sobre os programas de computadores, visto que os Municípios alegavam que a elaboração do programa com posterior licenciamento era serviço, cujo valor preponderaria sobre o suporte material (CD, DVD, *pendrive*) entregue ao adquirente.

O STF, resolvendo a controvérsia, fez a separação entre o caso do licenciamento ou cessão do direito de uso de determinado programa e o caso do *software* produzido em larga escala para comercialização (*software* de prateleira). No primeiro caso, há predominância do serviço, incidindo o ISS municipal; no segundo, há mercadoria, incidindo o ICMS estadual. Pela relevância, transcrevem-se as palavras da Corte:

> “Programa de computador (‘software’): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’, ‘matéria exclusiva da lide’, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, como a do chamado ‘*software* de prateleira’ (*off the shelf*), os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio” (STF, 1.ª T., RE 176.626/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.11.1998, *DJ* 11.12.1998, p. 10).

A mesma linha de raciocínio vale para as gravações em vídeo (videocassete, DVD/*blu-ray* ou qualquer outro). Assim, diferente é a situação da empresa contratada para filmar um evento (serviço

sujeito ao ISS municipal) quando comparada com aquela que vende cópias cinematográficas gravadas em série (comercialização de mercadoria sujeita ao ICMS estadual). A jurisprudência do STF é pacífica nesse sentido (RE 191.732, Rel. Min. Sepúlveda Pertence), havendo inclusive entendimento sumulado nos seguintes termos:

> **STF – Súmula 662 –** "É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete".

Atualmente, não mais se pode afirmar que somente estão compreendidos no conceito de mercadoria os bens **corpóreos** (fisicamente tangíveis), uma vez que o Supremo Tribunal Federal entendeu que **o ICMS incide sobre a comercialização de *software*, mesmo quando a aquisição é feita mediante transferência eletrônica de dados** (*download* pela internet, por exemplo), sem que haja uma base física que caracterize o "*corpus mechanicum* da criação intelectual" (ADIMC 1.945/MT, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 26.05.2010). Assim, mesmo se tratando claramente de um bem **incorpóreo**, a comercialização em larga escala é suficiente para a caracterização do software como mercadoria, quer ele seja entregue ao adquirente gravado em uma base física (CD, DVD), quer seja disponibilizado mediante transferência eletrônica de dados.

Ainda no que concerne à distinção entre mercadoria e serviço, é digna de nota a diferenciação do tratamento tributário do fornecimento de **energia elétrica** quando comparado ao fornecimento de **água encanada**. O próprio texto constitucional prevê, de forma expressa, a **incidência** do ICMS sobre a circulação de **energia elétrica, utilidade equiparada à mercadoria para efeito de tributação**. O mesmo raciocínio poderia ter sido aplicado pelo legislador constituinte no que concerne ao fornecimento de **água encanada**. No entanto, diante da inexistência de norma constitucional expressa, o STF entendeu que se tratava da prestação de um **serviço público essencial**, não podendo ser equiparado à venda de mercadoria, de forma a **não ser legítima a incidência do ICMS** (ADI 2224/DF). Não obstante, a **água embalada para venda** (garrafinha de água mineral, por exemplo) é obviamente **mercadoria**, sujeitando-se ao imposto.

Por fim, ressalte-se que existe um verdadeiro "macete legal" para que se afira a presença de finalidade comercial e, por conseguinte, a incidência do ICMS sobre determinada operação. Trata-se do art. 4.º da Lei Complementar 87/1996, que coloca na situação de contribuinte do imposto "qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com **habitualidade** ou em **volume** que caracterize **intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Assim, se determinado estudante decide vender um gravador digital de áudio porque vai adquirir outro mais moderno, o normal é que não haja a incidência do ICMS, uma vez que se trata de uma alienação comum, caracterizada pela ausência de **habitualidade** ou **volume** que demonstre interesse comercial na operação. No entanto, se o estudante frequentemente faz novas ofertas de gravadores para os colegas, restará configurado o interesse comercial nas operações realizadas, prontamente detectado pela **habitualidade** com a qual o hipotético estudante realiza as alienações. Também será possível

perceber a finalidade comercial da operação se o estudante, num determinado dia, oferecer dezenas de aparelhos gravadores de áudio aos colegas de escola. Nesta situação, mesmo a oferta sendo realizada num único dia, acaba por ocorrer num **volume** que evidencia a presença do intuito comercial.

Dessa mesma forma, se determinada empresa que comercializa gêneros alimentícios, visando a atualizar-se tecnologicamente, resolver adquirir novos computadores e alienar os antigos, não haverá incidência do ICMS sobre essa venda esporádica, pois não se trata da atividade-fim da entidade. A empresa se equipara a um **alienante comum**. Nessa linha é a jurisprudência do STF (RE 196.339).

13.2.2.2 Os serviços tributados pelo ICMS

Em regra, a prestação de serviços é manifestação de riqueza tributada pelos Municípios por intermédio do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

Entretanto, após a Constituição Federal de 1988, dois serviços foram incluídos no âmbito de incidência do ICMS: os de **transporte interestadual e intermunicipal** e os de **comunicação**. O motivo da inclusão é o fato de a prestação desses serviços normalmente ultrapassar as fronteiras físicas dos Municípios, o que poderia gerar graves problemas com a tributação baseada em milhares de legislações diferentes. Ressalte-se, nessa linha, que o serviço de transporte intramunicipal, ou seja, que não transpõe as fronteiras do Município, insere-se na competência do Município (item 16.01 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que define os serviços tributados pelo ISS).

Assim, se um ônibus coletivo urbano percorre o trajeto que liga o Município do Rio de Janeiro ao de Duque de Caxias, é possível a incidência do ICMS estadual. Já se a linha resume-se a circular nos limites do Município do Rio de Janeiro, somente é possível a incidência do ISS municipal (cuja alíquota é, de regra, muito menor).

A situação é esdrúxula e onera o serviço público essencial usado pelas camadas menos favorecidas da população.

Levando em conta esses aspectos, o CONFAZ editou o Convênio ICMS 37/1989, autorizando a concessão de isenção de ICMS para o serviço de transporte coletivo urbano ou metropolitano. Registre-se que o Convênio ICMS 103/1995 autorizou os Estados de Goiás e Rio Grande do Sul a revogar a isenção e que o Convênio ICMS 43/1997 excluiu o Estado do Rio de Janeiro do convênio original.

13.2.2.2.1 A tributação dos serviços de transporte e suas diversas vias

A existência de diversas vias de transporte (terrestres, aquáticas e aéreas) e de inúmeras combinações logísticas possíveis (paradas, escalas, conexões etc.) tem gerado perplexidades que dificultam a administração do tributo e claramente demonstram a incompletude das regras constantes da Lei Complementar 87/1996 para a solução dos conflitos gerados.

Em primeiro lugar, há de se registrar que o art. 2.º, II, da Lei Complementar 87/1996 declara como sujeitos ao ICMS "os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, **por qualquer via**, de pessoas, bens, mercadorias ou valores".

No entanto, no julgamento da famosa ADI 1.600/DF, em que se discutia exclusivamente a **incidência**

do ICMS sobre o transporte aéreo, o Supremo Tribunal Federal decidiu que é inconstitucional a cobrança do imposto sobre a prestação de serviços de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional, ressalvando apenas a incidência sobre o transporte **nacional** (interestadual ou intermunicipal) aéreo **de cargas**.

Do julgado constam diversos votos que se apoiam em teses bastante distintas. Contudo, acabou por prevalecer o entendimento do Ministro Nelson Jobim, o qual, desenvolvendo uma elaborada construção lógica, demonstrou que a cobrança do ICMS sobre **transporte aéreo de passageiros** apresentava cinco incompatibilidades com o texto constitucional (que ele chamou de "inconsistências"). Além disso, invocando o princípio da isonomia, reconheceu outra inconstitucionalidade que impediria especificamente a cobrança do ICMS sobre o transporte aéreo internacional.

Para uma melhor compreensão dos fundamentos do julgado, passa-se a um breve resumo das cinco inconsistências e da agressão à isonomia, vislumbradas pelo Ministro Nelson Jobim.

Em primeiro lugar, tendo em vista que empresas não podem ser transportadas, o Relator afirmou que somente as pessoas físicas podem ser consideradas "passageiros", de forma que o serviço de transporte sempre seria prestado ao seu "consumidor final" na condição de um não contribuinte do ICMS, o que impediria a utilização do mecanismo de débito e crédito e, portanto, a aplicação das regras sobre não cumulatividade estabelecidas na Constituição Federal e detalhadas no item 13.2.2.4 deste Capítulo.

A segunda inconsistência decorreria logicamente da primeira, pois, se o passageiro é o destinatário do serviço, sendo sempre seu "consumidor final" na condição de não contribuinte, não haveria a possibilidade de aplicação da alíquota interestadual de 4% fixada pelo Senado Federal para o transporte interestadual, incidindo a alíquota interna do Estado de origem. Convém ressalvar que o julgamento da ADI 1.600/DF é anterior à EC 87/2015, em face da qual não mais subsiste o argumento ora apresentado. Toda a sistemática de alíquotas aplicáveis às operações interestaduais encontra-se detalhada no item 13.2.2.5 deste Capítulo.

A terceira inconsistência reforçaria a segunda, pois se refere ao art. 12, V, da LC 87/1996, que estabelece como local da ocorrência do fato gerador do ICMS o "do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza", o que, aliado à definição do prestador como contribuinte do imposto (LC 87/1996, art. 4.º), conduziria à conclusão no sentido de o recolhimento sempre ser devido ao Estado de origem e sempre com a alíquota interna deste. Esse argumento, tal qual o anterior, sucumbe diante das alterações promovidas pela EC 87/2015, que serão estudadas no item 13.2.2.5 deste Capítulo.

A quarta inconsistência reside na regra que determina a responsabilidade tributária do estabelecimento destinatário do serviço, quando da utilização, por contribuinte, "de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente" (LC 87/1996, art. 11, II, "c"). Para Jobim, a regra não poderia ser aplicada, porque o destinatário do serviço é uma pessoa física que, portanto, não pode ser considerada "estabelecimento". Além disso, ainda nas palavras do Ministro, não haveria como saber se a operação estaria "vinculada a operação ou prestação subsequente".

Por fim, a quinta inconsistência estaria no ponto em que a incidência do ICMS sobre transportes dar-se-ia "ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior" (LC 87, art. 1º e CF/1988, art. 155, II). Ocorre que, especificamente para o caso de serviços de transporte, o art. 12, VI, da LC 87/1996 considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento "do ato final do transporte iniciado no exterior". Para demonstrar a impossibilidade de operacionalização de tais regras, o Ministro Relator propôs um exemplo hipotético em que um particular adquiria um bilhete de passagem no balcão da Lufthansa em Frankfurt, com destino ao Rio de Janeiro, mediante o cumprimento dos seguintes trechos: a) Frankfurt-Paris, pela *Lufthansa*; b) Paris-Lisboa, pela *Air France*; c) Lisboa-Rio de Janeiro, pela *Varig*[1], com conexão (troca de aeronave) em São Paulo. Diante dessas circunstâncias, perguntou o Ministro, qual seria o ato final de transporte internacional? O desembarque para conexão em São Paulo ou o desembarque final no Rio de Janeiro? Da resposta decorreria o recolhimento do tributo para o tesouro paulista ou para o fluminense. Além desse aspecto, questionou o Relator, qual seria a base de cálculo do imposto? A LC 87/1996 fala em "preço do serviço" (art. 13, III), mas tal preço seria o valor total do bilhete (Frankfurt-Rio de Janeiro)? Seria a empresa brasileira, que realizou apenas o "ato final", obrigada ao pagamento do ICMS calculado sobre tal valor?

O Ministro Nelson Jobim recordou que, no caso de **transporte internacional de passageiros e de cargas**, as empresas estrangeiras são beneficiárias de isenções previstas em tratados internacionais, o que levou o Ministro a entender que haveria **inconstitucionalidade, por agressão ao princípio da isonomia, na cobrança das empresas nacionais nas mesmas circunstâncias**. Registre-se que esse fundamento é bastante discutível, dada a impossibilidade, reconhecida pelo próprio STF, de o Judiciário, a pretexto de dar cumprimento ao princípio da isonomia, substituir-se ao legislador positivo e estender benefício fiscal a pessoas inicialmente não contempladas pela norma legal (RE 344.331/PR).

De grande importância o fato de o Ministro Relator ter expressamente afirmado que entendia que os mesmos fundamentos demonstrariam a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS nos casos do **transporte terrestre** de passageiros. Contudo, como a matéria não era objeto de discussão no âmbito da ADI 1.600/DF, **a decisão não abrangeu essa modalidade**.

Quase 13 anos depois, ao julgar a ADI 2.669/DF, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser **devido o ICMS nas operações ou prestações de serviço de transporte terrestre** interestadual e intermunicipal de passageiros e de cargas. No julgado, contrariando manifestação do Ministro Nelson Jobim, que já votara antes de sua aposentadoria, o Supremo Tribunal Federal afirmou que não havia identidade entre os quadros a que se submeteriam a aviação brasileira e as empresas de transporte terrestre, regidas por normativas distintas e sujeitas a diferentes custos, riscos, intensidades de prestação, abrangências, rotatividades e graus de submissão à regulação estatal.

Não se pode negar a existência das diferenças apontadas pela Suprema Corte. Não obstante, as inconsistências apontadas pelo Ministro Jobim, com as devidas adaptações ao mercado de transporte terrestre, também estavam majoritariamente presentes.

Apesar disso, a Corte afirmou "não ser possível exigir da LC 87/1996 a especificação de todos os detalhes dos documentos que viabilizassem o exercício do direito ao crédito, como a indicação do

adquirente da passagem, a sua eventual condição de contribuinte de ICMS, o itinerário, entre outros", considerando que tais omissões não tornavam a Lei inconstitucional. O problema é que foram basicamente estes os principais aspectos que levaram o STF a reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS sobre o serviço de transporte aéreo, ressalvada apenas as hipóteses de transporte nacional de cargas. Assim, não há como deixar de reconhecer as contradições entre os fundamentos da decisão proferida, em 2001, nos autos da ADI 1.600/DF e os esposados quando do julgamento, em 2014, da ADI 2.669/DF. Contudo, aos que se preparam para provas de concurso público, aconselha-se que, de maneira acrítica, sob o argumento genérico de que há diferenças marcantes entre os transportes aéreo e terrestre, sejam adotadas as seguintes conclusões:

a) É inconstitucional a cobrança de ICMS sobre a prestação do serviço de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional de passageiros.
b) É inconstitucional a cobrança de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte internacional de cargas.
c) É constitucional a cobrança do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo interestadual e intermunicipal de cargas.
d) É constitucional a cobrança do ICMS sobre a prestação do serviço de transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros e de cargas.

Obviamente, existem outras modalidades e combinações de serviço de transporte que não foram abrangidas pelas duas decisões citadas. Contudo, aos que se preparam para concurso público, a atenção especial deve ser dada aos pontos que foram objeto de decisão expressa do STF.

13.2.2.2.2 Serviços de comunicação, serviços de valor adicionado e atividades preparatórias

No caso da tributação do serviço de comunicação, a incidência recai sobre o prestador de serviços, ou seja, a pessoa que proporciona os meios para a comunicação entre os interlocutores, como ocorre com as empresas de telefonia fixa e móvel.

Depois de muita celeuma, o STJ consolidou o entendimento de que **os serviços de provedores de *internet* não são serviços de comunicações**, e sim serviços de valor adicionado, conforme definidos pelo art. 61 da Lei Geral das Telecomunicações (Lei 9.472/1997), abaixo transcrito (grifou-se):

> "Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e **com o qual não se confunde**, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.
>
> § 1.º **Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como *usuário do serviço de telecomunicações* que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição** ".

Assim, como os provedores de *internet* apenas incorporam facilidades a um serviço já existente,

os mesmos são usuários e não prestadores do serviço de telecomunicações, não estando sujeitos à incidência do ICMS (STJ – 2.ª T, REsp 456.650/PR).

Havia entendimento divergente na 1.ª Turma do Tribunal, mas a 1.ª Seção (que reúne os Ministros da 1.ª e 2.ª Turma, uniformizando os entendimentos), em 11.05.2005, no julgamento do ERESP 456.650/PR, firmou orientação no sentido esposado pela 2.ª Turma (não incidência). Posteriormente, a Corte sumulou seu entendimento nos seguintes termos:

STJ – Súmula 334 – “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

Outra controvérsia resolvida pela 1.ª Seção foi quanto à legitimidade da incidência do ICMS sobre os valores pagos a título de habilitação ao serviço de telefonia móvel celular, prevista no convênio ICMS 69/1998. Entendeu-se ao final que, “no ato de habilitação de aparelho móvel celular, inocorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações”. Por conseguinte, **o serviço de habilitação é mera atividade intermediária, não se sujeitando à incidência do tributo** (STJ, 1.ª Seção, RMS 11.368/MT, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 13.12.2004, *DJ* 09.02.2005, p. 182). O entendimento também foi sumulado pelo Tribunal nos seguintes termos:

STJ – Súmula 350 – “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”.

Seguindo a mesma linha de raciocínio e dando maior clareza à amplitude da tese encampada, o STJ afirmou que o ICMS não incide sobre quaisquer serviços acessórios aos de comunicação (REsp 1.176.753/RJ). No julgado, a própria Corte listou como exemplos de serviços acessórios (e, portanto, não sujeitos ao ICMS): troca de titularidade de aparelho celular, conta detalhada, troca de aparelho, troca de número, mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano de serviço, bloqueio de DDD e DDI, habilitação e religação.

Por fim, a cobrança do ICMS sobre a prestação do serviço de comunicação somente faz sentido quando é feita a título **oneroso** e, ao menos no que concerne aos **serviços de radiodifusão sonora** (popularmente chamada de rádio) e de **radiodifusão de sons e imagens** (popularmente chamada de televisão), sendo a recepção **livre e gratuita** (rádio e TV abertas), existe expressa regra imunizante na Constituição Federal de 1988 (alínea *d* do inciso X do § 2.º do art. 155, introduzida pela EC 42/2003).

Já a transmissão **onerosa** realizada por sociedades empresárias que exploram o serviço de **TV a cabo está sujeita ao ICMS**, no entanto, o imposto não incide sobre os serviços preparatórios e acessórios à transmissão, tais como a adesão, habilitação e instalação de equipamentos. Portanto, segundo o STJ, a taxa de adesão deve ser excluída da base de cálculo do tributo (AgRg no REsp 1.064.596-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 14.10.2008).

13.2.2.3 Seletividade

O art. 155, § 2.º, III, da CF ***permitiu* a seletividade do ICMS** (recorde-se que **para o IPI a**

seletividade é *obrigatória* – CF, art. 153, § 3.º, I).

Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais.

13.2.2.4 Não cumulatividade

Segundo o art. 155, § 2.º, I, da CF/1988, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

A sistemática da não cumulatividade funciona mediante a utilização do mecanismo dos débitos e créditos, conforme se explanará a seguir. Ressalte-se que a terminologia a ser utilizada na explanação é a jurídica e não a contábil, visto que os bens e direitos em contabilidade são registrados como “débitos” e as obrigações como “créditos”, sentido exatamente contrário ao que é aqui adotado.

A cada **aquisição** tributada de mercadoria, o adquirente registra como **crédito** o valor incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte (“ICMS a recuperar”), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.

A cada **alienação** tributada de produto, o alienante registra como **débito** o valor incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do “ICMS a recolher”).

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.

Como visto, o mecanismo é praticamente idêntico ao adotado para operacionalizar a não cumulatividade do IPI.

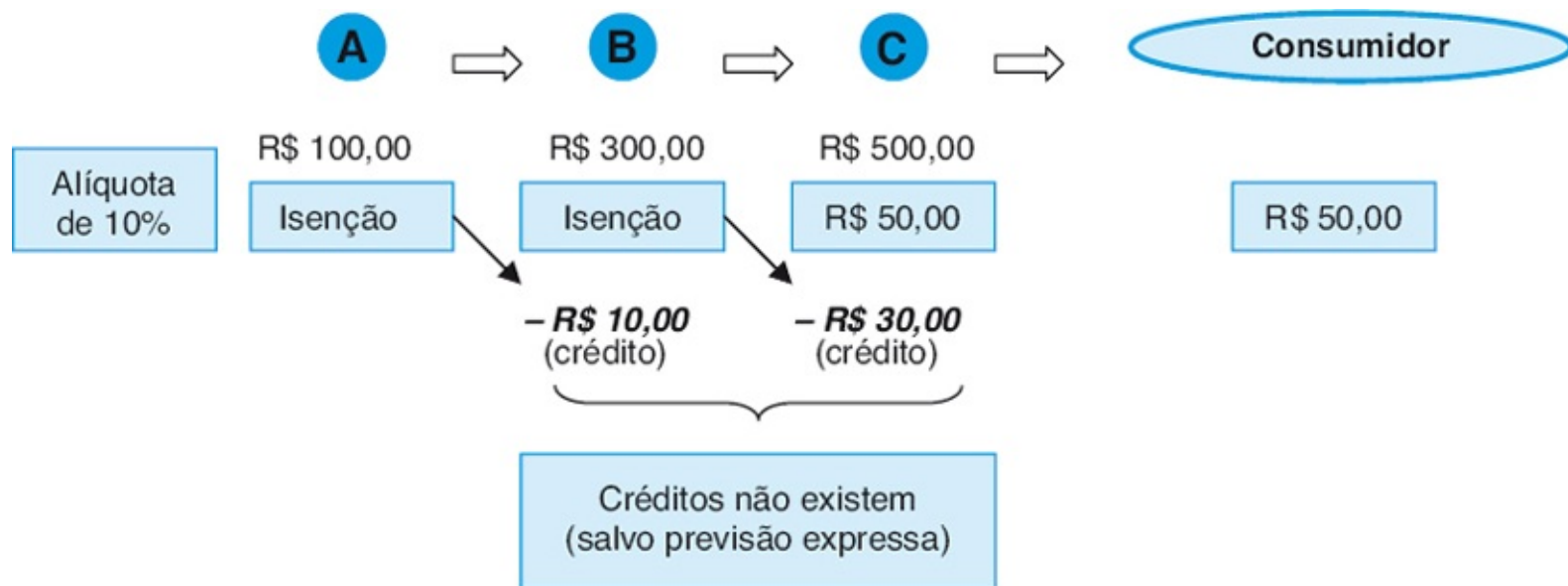
O inciso I do art. 155, § 2.º, da CF/1988, tratando do ICMS, dispõe:

> “II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
>
> a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
>
> b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Em virtude das disposições restritivas, a existência de créditos nas operações enumeradas no dispositivo é excepcional, dependendo de disposição expressa da legislação.

A título de exemplo, imagine-se uma cadeia de produção/circulação de mercadoria, com alíquota do ICMS uniforme e igual a 10% (dez pontos percentuais), em que o comerciante “A” aliena a mercadoria

ao comerciante "B" pelo valor de R$ 100,00 (cem reais), com isenção do ICMS; o comerciante "B" vende a mesma mercadoria ao comerciante "C" por R$ 300,00 (trezentos reais), também com isenção de ICMS; já o comerciante "C" vende a mercadoria ao consumidor por R$ 500,00 (quinhentos reais), sem isenção do ICMS.

Deixando de lado a análise dos motivos que porventura levaram o legislador a não isentar a venda da mercadoria ao consumidor, percebe-se que, da mesma maneira que explanado para o IPI, a não concessão do direito a crédito para "B" e "C" faria com que onerasse a cadeia produtiva o mesmo montante que a gravaria sem a concessão do benefício, conforme se demonstra abaixo:

Se não fosse a isenção, **"A" teria de recolher aos cofres públicos R$ 10,00 (dez reais)** a título de ICMS pela venda feita a "B"; **"B" teria de recolher R$ 20,00 (vinte reais)**, fruto da diferença entre o valor do "débito" decorrente da venda (trinta reais) e o crédito da compra feita a "A" (dez reais); e **"C" também teria de recolher R$ 20,00 (vinte reais)**, resultado da diferença entre o valor do "débito" decorrente da venda (cinquenta reais) e o crédito da compra feita a "B" (trinta reais). **Percebe-se que, com ou sem isenção, os mesmos R$ 50,00 (cinquenta reais) seriam recolhidos aos cofres públicos estaduais.**

Raciocínio semelhante é aplicável ao **IPI**, tendo em vista interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal. Quanto ao **ICMS**, contudo, as consequências advêm da expressa previsão constitucional objeto de estudo. Além disso, também de maneira similar ao **IPI** e nos termos da alínea *b* do dispositivo constitucional transcrito, a isenção ou não incidência do ICMS resulta na anulação dos créditos relativos às operações anteriores, salvo disposição em contrário da legislação (a análise da matéria, quanto ao **IPI**, é realizada no item 13.1.4.2).

Um bom exemplo dessa situação é o caso das exportações de mercadorias imunes ao ICMS por conta do art. 155, § 2.º, X, *a*, da CF/1988. A consequência da não incidência seria a anulação dos créditos que a exportadora obteve na aquisição das mercadorias exportadas. Entretanto, **o próprio dispositivo que concede a imunidade assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, configurando, portanto, "determinação em contrário da**

legislação”.

Além da hipótese relativa às exportações – em que o próprio texto constitucional garante a manutenção do crédito, não obstante a não incidência do tributo –, o Supremo Tribunal Federal enxerga um segundo caso em que uma operação imune não resulta no estorno do crédito relativo às operações anteriores. Trata-se da hipótese de aquisição de insumos necessários à produção de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (produtos imunizados pelo art. 150, VI, *d*, da CF/1988). Para a Suprema Corte, se fosse imposto o dever de estornar o crédito relativo à aquisição dos insumos, restariam fragilizados os objetivos tutelados pela norma imunizante (baratear o acesso à informação e facilitar a manifestação do pensamento e a difusão da cultura).

No entender do Tribunal, para atender aos objetivos do mandamento constitucional, a imunidade cultural (de natureza política) não pode ser considerada mera hipótese de não incidência (sob pena de aplicação dos imperativos termos do art. 155, § 2.º, II, *b*, da CF/1988, que impõe o estorno). Curiosamente, no caso concreto estudado, o STF, apesar de haver afastado o enquadramento a que a melhor doutrina corriqueiramente submete a imunidade, não esmiuçou seu raciocínio, não apontando qual seria a natureza jurídica de tal instituto exonerativo (**AC 2.559 Referendo-MC/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, 14.06.2010**).

Nesta obra, mantém-se a tradicional classificação da imunidade como hipótese de **não incidência constitucionalmente qualificada**, conforme detalhado nos itens 2.13.1 e 2.13.2 do Capítulo 2. Aos que se preparam para concurso público, reafirme-se que tal teoria ainda é tida por dominante, sendo frequente objeto de abordagem em provas. Contudo, tendo em vista a inovação jurisprudencial, os potenciais candidatos devem considerar ser regra que nas operações em que ocorra isenção ou não incidência do ICMS, o eventual crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser cancelado (estornado), sendo necessária atenção para três exceções:

a) os casos **ressalvados por lei**;

b) os casos relativos às **exportações** (em que a Constituição garante a manutenção e o aproveitamento do crédito relativo às operações e prestações anteriores); e

c) os casos referentes a **livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão** (pois o STF garante a possibilidade de manutenção e aproveitamento do crédito relativo às operações e prestações anteriores).

A jurisprudência do STF possui outras importantes decisões que delineiam a sistemática da não cumulatividade do ICMS, conforme resumido a seguir:

a) Não há ofensa ao princípio da não cumulatividade na hipótese de a legislação estadual não consentir com a compensação de créditos de ICMS advindos da aquisição de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do contribuinte (STF, 1.ª T., AI-AgR-ED 487.396/SP, Rel. Min. Eros Grau, j. 18.10.2005, *DJ* 18.11.2005, p. 9).
b) Não se pode vedar a compensação do valor recolhido na operação anterior pelo simples fato de a mercadoria ter sido adquirida usada, com uma diminuição valorativa na base de cálculo. Nas palavras da Corte, “os preceitos das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 2.º do art. 155 da CF somente

têm pertinência em caso de isenção ou não incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão" (STF, Tribunal Pleno, RE 161.031/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.03.1997, *DJ*. 06.06.1997, p. 24.881; STF, 2.ª T., RE-AgR 240.395/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 28.05.2002, *DJ* 02.08.2002, p. 101; STF, 2ª T., AI-AgR-ED 389.871/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.02.2005, *DJ* 04.03.2005, p. 35).

c) Não obstante o entendimento relatado na letra *b* acima, no julgamento do RE 174.478, realizado em 17.03.2005 (*Informativo STF* 380), o Plenário do STF entendeu não ofender o princípio da não cumulatividade a exigência de estorno proporcional de crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias que, posteriormente, têm a saída tributada com base de cálculo ou alíquota inferior (STF, 1.ª T., AI 496.589/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.05.2007, *DJ* 23.09.2005).

d) O fato de o ICMS ser um tributo calculado "por dentro", de forma que o montante do tributo integra sua própria base de cálculo, não o torna cumulativo. Cumulatividade haveria se fosse negado o crédito relativo aos montantes cobrados nas operações anteriores, o que não se confunde com a sistemática de cálculo. Nas palavras do Tribunal, "não ofende o princípio constitucional da não cumulatividade a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo" (STF, 1.ª T., AI-AgR 319.670/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 11.10.2005, *DJ* 24.08.2007, p. 59 – *Informativo* 405).

e) "O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não cumulatividade" (STF, 1.ª T., RE 112.098/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 10.06.1988, *DJ* 14.02.1992, p. 1.167; e STF, 2.ª T., RE 102.354/SC, Rel. Min. Aldir Passarinho, j. 23.10.1984, *DJ* 23.11.1984, p. 19.927).

f) Quanto aos créditos escriturados para futura compensação, somente haverá correção monetária quando a legislação estadual contiver previsão nesse sentido. A correção não é, portanto, direito constitucional do contribuinte (STF, Tribunal Pleno, RE-ED-ED-Edv 200.379/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 15.02.2006, *DJ* 05.05.2006, p. 4).

O último entendimento é também pacífico no âmbito do STJ (REsp 319.896) e tem sido frequentemente abordado nos concursos públicos, conforme demonstra o seguinte questionamento formulado pela ESAF no concurso para provimento de cargos de Procurador da Fazenda Nacional, realizado em 2007 (primeira prova – anulada em virtude de caso fortuito): "À luz do art. 38, § 2.º, da Lei 6.374/1989, do Estado de São Paulo, discutiu-se a atualização monetária do crédito do ICMS. Em face de norma estadual expressa, é admitido o uso das formas de integração do direito tributário, quais sejam, a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e a equidade, se já previstas em lei federal (CTN, art. 108, I a IV)?"

A redação do item não foi suficientemente clara. O raciocínio necessário para perceber que a resposta à pergunta era **NÃO** partia do entendimento de que a atualização monetária de crédito de ICMS depende de autorização expressa na legislação estadual, não sendo cabível, no caso de não haver tal previsão (como não há na norma paulista, que apenas prevê o **direito ao creditamento**), alegar-se a presença de lacuna a ser suprida por meio das técnicas de integração da legislação tributária.

Abordando a mesma matéria de uma maneira mais direta, a própria ESAF, no concurso para Auditor-Fiscal do Estado do Ceará, também realizado em 2007, considerou **correta** a seguinte afirmação: "Em relação aos créditos escriturais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, da competência estadual e do Distrito Federal, é correto afirmar-se que sobre ele não incide a correção monetária quando a legislação estadual não contiver tal previsão".

13.2.2.5 O ICMS nas operações interestaduais

Decidido que o ICMS seria um imposto estadual, a polêmica subsequente diz respeito às operações interestaduais. Na operação envolvendo destinatário situado em outro Estado, a quem deveria caber o produto da arrecadação? Ao Estado que produziu a mercadoria (alienante) ou àquele em que irá ocorrer o consumo (adquirente)?

A primeira solução, favorável aos Estados produtores, premia os Estados mais industrializados, mais desenvolvidos, os que mais produzem mercadorias. A segunda solução, favorável aos Estados consumidores, propicia um incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, contribuindo para a diminuição das desigualdades regionais, um dos objetivos da República Federativa do Brasil (CF, art. 3.º, IV).

Nas discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, venceram os Estados produtores (mais desenvolvidos), porém, em contrapartida, foram criadas regras para garantir que, nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes, boa parte da arrecadação da cadeia produtiva beneficie o Estado onde irá ocorrer o consumo. Com o advento da EC 87/2015, que será abordada em diversos pontos deste tópico, externou-se a preocupação de também garantir aos Estados consumidores parte da arrecadação proveniente das operações destinadas a não contribuintes.

A primeira das regras de proteção aos Estados destinatários de mercadorias e serviços consta do art. 155, § 2.º, VI, da CF/1988, segundo o qual, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal (CF, art. 155, § 2.º, XII, *g*), as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, estas fixadas pelo Senado. Em termos mais simples, salvo deliberação em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, as alíquotas estaduais internas devem ser maiores ou iguais às alíquotas interestaduais.

A norma possui grande importância prática, pois assegura que o valor pago ao Estado produtor da mercadoria seja relativamente baixo, quando comparado ao valor a ser recebido pelo Estado de destino, uma vez que a alíquota da primeira operação (alíquota interestadual) é menor do que a da segunda operação (alíquota interna do Estado consumidor). Além disso, o valor da segunda operação costuma ser superior ao da primeira, já que o comerciante, visando ao lucro, vende a mercadoria por preço maior que o de aquisição.

As demais regras encontram-se fixadas nos incisos VII e VIII do § 2.º do art. 155 da CF/1988, recentemente alterados pela EC 87/2015. Tais dispositivos, transcritos a seguir, são a chave para entender a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais.

"VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;"

Para uma perfeita compreensão das regras citadas, serão examinadas três situações hipotéticas, todas tendo como pano de fundo a venda de uma mercadoria por uma empresa domiciliada em São Paulo a um adquirente domiciliado em Pernambuco. Na análise dos casos, suponha-se que são aplicáveis à mercadoria objeto da operação as seguintes alíquotas:

Alíquota interna de São Paulo = 18%
Alíquota interna de Pernambuco = 18%
Alíquota Interestadual (SP – PE) = 7%

A **primeira situação hipotética** é a do destinatário em Pernambuco que, sendo comerciante, adquire a mercadoria com o objetivo de revendê-la no âmbito de sua atividade principal. É o caso, por exemplo, de uma loja que compra computadores para revender aos seus clientes. A solução não se encontra especificamente disciplinada pela Constituição Federal, aplicando-se a regra geral da não cumulatividade (CF, art. 155, § 2.º, I), a partir do mecanismo de débitos e créditos.

Nessa situação, o **Estado de origem receberá o equivalente à alíquota interestadual (7%)**. Assim, se a mercadoria foi vendida por R$ 100,00 (cem reais), São Paulo receberá ICMS de R$ 7,00 (sete reais), e o adquirente em Pernambuco terá o direito de compensar tal valor em vendas futuras. Supondo que a mercadoria seja revendida dentro do Estado de Pernambuco por R$ 200,00 (duzentos reais), **haverá a incidência** da alíquota estadual interna (18%) sobre o valor de revenda (R$ 200,00), o que corresponde a R$ 36,00 (trinta e seis reais). O sujeito passivo, porém, abaterá do valor a pagar o crédito que adquiriu na compra feita ao fornecedor em São Paulo, **resultando, para Pernambuco, o recolhimento de ICMS no valor de R$ 29,00 (vinte e nove reais)**.

A segunda situação hipotética é a do destinatário em Pernambuco que, embora contribuinte do imposto (comerciante), adquire a mercadoria como consumidor final, sem o propósito de comercializá-la. A título de exemplo, pode-se pensar na mesma loja de computadores do caso anterior adquirindo computadores não para a revenda, mas para o uso interno de seu setor administrativo, ou seja, com o intuito de incrementar o ativo permanente da empresa. Essa situação, ao contrário da anterior, tem regulação constitucional específica, consignada no inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF/1988.

De acordo com a atual redação desse dispositivo, dada pela EC 87/2015, “adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”. Em uma leitura rápida, o texto pode parecer complicado, mas a regra em si é fácil de ser compreendida. A afirmação “adotar-se-á a alíquota interestadual” significa que o **Estado de origem receberá o equivalente à alíquota interestadual (7%)**, isto é, se a mercadoria foi vendida por R$ 100,00 (cem reais), São Paulo receberá ICMS de R$ 7,00 (sete reais). O **Estado de destino**, por sua vez, **receberá a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual (18% – 7% = 11%)**, logo, no exemplo descrito, será devido a **Pernambuco, ICMS no valor de R$ 11,00 (onze reais)**.

É importante registrar que esse era exatamente o mesmo regramento existente antes da promulgação da EC 87/2015. Em outras palavras, as novidades trazidas pela referida emenda constitucional – a alteração dos incisos VII e VIII do § 2.º do art. 155 da CF/1988 e a inclusão do art. 99 no ADCT – não repercutiram nas operações e prestações interestaduais que destinam bens e serviços a consumidores que são contribuintes.

Outro detalhe que merece ser enfatizado é que a regra explicada anteriormente, disposta no inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF/1988, não se confunde com o sistema de débitos e créditos previsto no inciso I do § 2.º do art. 155 da CF/1988. Como o destinatário, mesmo sendo contribuinte, não tem a intenção de comercializar a mercadoria, não existe “valor de revenda” nem faz sentido falar em abatimento de crédito adquirido em operações antecedentes.

A terceira e última situação hipotética é a do destinatário em Pernambuco que adquire a mercadoria como consumidor final e não é contribuinte do imposto (não é comerciante). É o caso, por exemplo, da pessoa física que compra uma mercadoria via internet ou telemarketing de comerciante domiciliado em outro Estado. Essa situação, diretamente afetada pela EC 87/2015, também é disciplinada pelo inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF/1988, mas desta vez combinado ao art. 99 do ADCT.

Antes da EC 87/2015, a regra existente para o caso consistia na aplicação da alíquota interna do Estado de origem, negando ao Estado de destino qualquer proveito sobre a arrecadação do ICMS. Entendia-se inexistir motivo para estabelecer tratamento tributário diferenciado entre uma pessoa domiciliada em Pernambuco que, não sendo contribuinte do ICMS e estando de passagem por São Paulo, adquire determinada mercadoria e a leva consigo para Pernambuco; e uma pessoa que adquire a mesma mercadoria do mesmo estabelecimento em São Paulo de maneira não presencial (via telemarketing, internet ou showroom). Na verdade, a única diferença entre as operações seria a logística utilizada para fazer a mercadoria sair de São Paulo e chegar a Pernambuco, o que não justificaria qualquer diferenciação na apuração e recolhimento do ICMS.

Ocorre que, com o fenômeno da internet, houve um significativo crescimento das compras não presenciais. Hoje, é bastante comum que consumidores visitem lojas físicas apenas para ter contato com a mercadoria desejada, preferindo adquiri-la de forma não presencial do estabelecimento virtual que a ofereça por menor preço. Não raro, o estabelecimento escolhido tem seus depósitos localizados nos

Estados do Sudeste, principalmente em São Paulo. Nesse contexto, **a regra que determinava o recolhimento do ICMS somente em favor do Estado de origem fazia que o aumento das compras virtuais tivesse como inevitável efeito colateral o decréscimo na arrecadação de ICMS dos Estados menos desenvolvidos da Federação**, em muito contribuindo para o agravamento das desigualdades regionais.

Tentando minorar o problema, os Estados prejudicados, reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, editaram o **Protocolo ICMS 21/2011**, estabelecendo a possibilidade de exigência da diferença entre a alíquota interna e a interestadual nos casos de "operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom" (cláusula primeira).

Apesar do nobre objetivo de equalizar a repartição de receita tributária nas operações interestaduais, o Protocolo ICMS 21/2011 continha incontestáveis vícios de inconstitucionalidade. Com sua adoção, a mercadoria, além de ser onerada com a alíquota interna do Estado de origem, ainda sofria a incidência do diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino. Assim, no caso de uma mercadoria adquirida por não contribuinte em Pernambuco a partir de comerciante em São Paulo, a aplicação do Protocolo significava o recolhimento de 18% de ICMS para o Estado de São Paulo e de 11% de ICMS para o Estado de Pernambuco – diferença entre a alíquota interna de Pernambuco (18%) e a alíquota interestadual (7%) –, totalizando 29% de ICMS sobre a mercadoria, alíquota não prevista pelo Senado Federal para qualquer operação interestadual.

O **Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4.628/DF**, em 17.09.2014, **declarou inconstitucional a cobrança de ICMS fundada no Protocolo ICMS 21/2011** do CONFAZ, tendo o Plenário entendido, por unanimidade, que os 20 (vinte) Estados signatários do referido Protocolo, ao estipularem regime tributário diverso do constitucionalmente previsto, invadiram o âmbito de competência das unidades federadas de origem. Além disso, a sistemática pretendida com o acordo configurava hipótese de bitributação, confisco (CF, art. 150, IV), restrição ao tráfego de bens pelo território nacional (CF, art. 150, V) e instituição de nova modalidade de substituição tributária sem a observância da exigência de lei em sentido formal (CF, art. 150, § 7.º) e de espécie normativa complementar (CF, art. 155, § 2.º, XII, *b*).

Promulgada em 16.04.2015, a **EC 87/2015** atende aos anseios dos Estados consumidores, implementando da forma correta o diferencial de alíquotas previsto no Protocolo ICMS 21/2011. Na verdade, o legislador constituinte foi além, modificando a sistemática de cobrança do ICMS não apenas nas operações indicadas no Protocolo, mas em todas as operações interestaduais destinadas a consumidores não contribuintes. Portanto, embora popularmente conhecida como **"Emenda do Comércio Eletrônico"**, as alterações implementadas pela EC 87/2015 não se restringem às operações de *e-commerce* e *telemarketing*.

Retoma-se, após as considerações feitas nos parágrafos anteriores, o exemplo da pessoa física em Pernambuco que compra uma mercadoria de forma não presencial de um comerciante em São Paulo. Conforme já mencionado, **antes da EC 87/2015**, os incisos VII e VIII do § 2.º do art. 155 da CF/1988

determinavam a aplicação da alíquota interna do Estado de origem (18%). Sendo a mercadoria vendida por R$ 100,00 (cem reais), São Paulo receberia ICMS de R$ 18,00 (dezoito reais) e nada seria arrecadado por Pernambuco. **Após a EC 87/2015**, porém, a nova norma constante do inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF/1988 estabelece para o caso a **mesma solução dada à segunda situação hipotética**, repartindo a arrecadação entre o Estado produtor e o Estado consumidor. Assim, São Paulo passa a receber tão somente o valor relativo à alíquota interestadual (7%) – ou seja, R$ 7,00 (sete reais) de ICMS –, cabendo a Pernambuco o equivalente à diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual (18% – 7% = 11%) – ou seja, R$ 11,00 (onze reais) de ICMS.

Desse modo, a EC 87/2015 põe fim à distinção entre **"contribuinte consumidor"** e **"consumidor não contribuinte"**, no que diz respeito à arrecadação do ICMS. Dito de outro modo, independentemente de o consumidor final ser ou não contribuinte do imposto, o tributo devido será o mesmo e haverá a divisão do valor arrecadado entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria ou serviço. Deixa de existir a possibilidade de operação ou prestação interestadual em que o recolhimento de ICMS beneficie exclusivamente o Estado de origem.

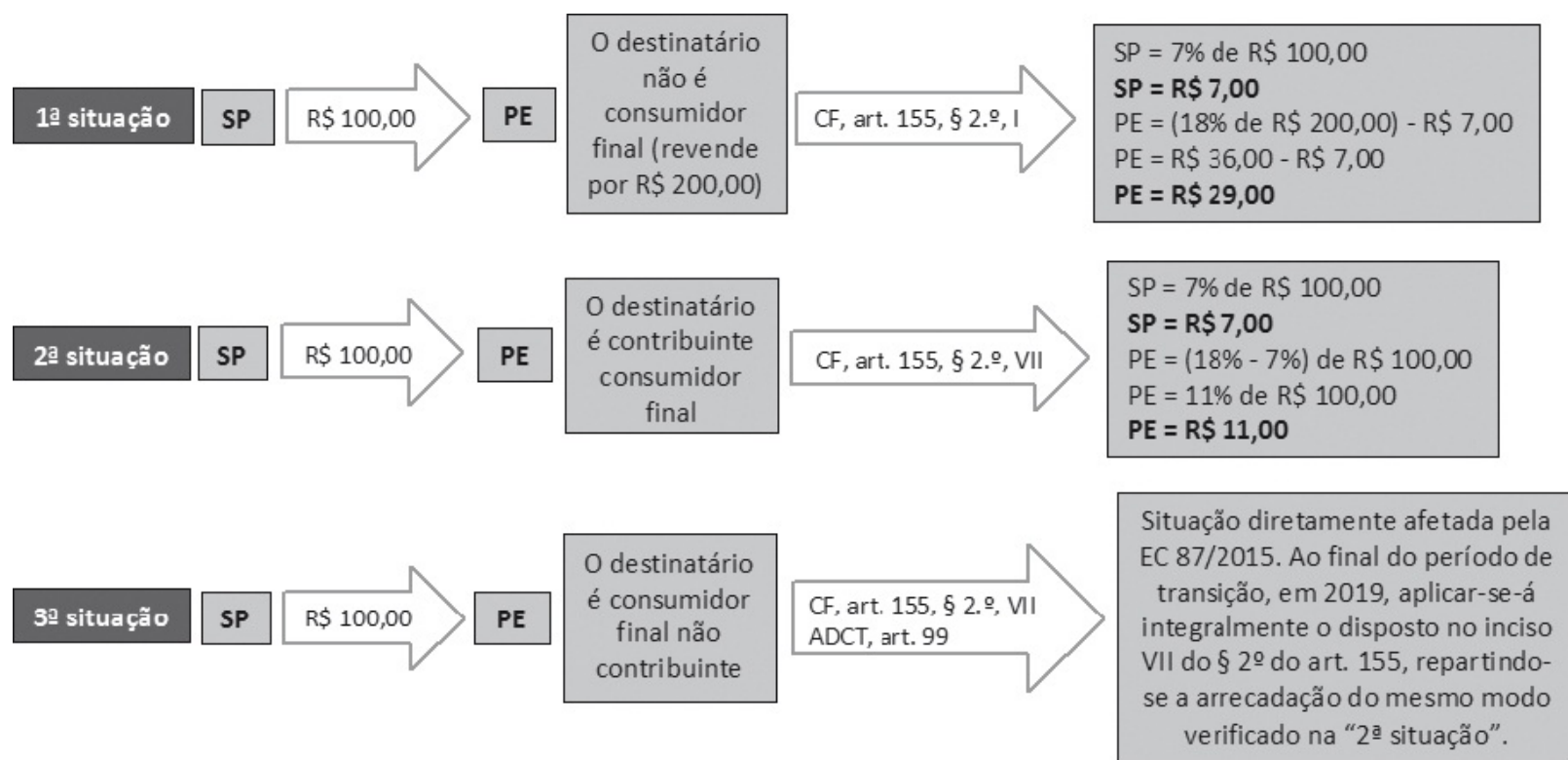
Todavia, a nova composição constitucional não será, de imediato, integralmente aplicada. Como a mudança representa significativa perda de arrecadação para os Estados produtores, uma **regra de transição** foi introduzida no art. 99 do ADCT, com vistas a permitir a adequação desses Estados à nova realidade fiscal. De acordo com a disposição transitória, a transferência do montante correspondente ao diferencial de alíquotas deve ocorrer de forma gradual, passando dos Estados de origem para os Estados de destino à razão de 20% ao ano, até 2019. Eis os exatos termos do art. 99 do ADCT:

> "Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2.º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:
>
> I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;
>
> II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
>
> III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;
>
> IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
>
> V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Trocando em miúdos, no exemplo da pessoa física domiciliada em Pernambuco que compra mercadoria de R$ 100,00 (cem reais) de forma não presencial de um comerciante domiciliado em São Paulo, quando se falou que, dos R$ 18,00 (dezoito reais) de ICMS, R$ 7,00 (sete reais) caberiam ao Estado de São Paulo e R$ 11,00 (onze reais), ao Estado de Pernambuco, na verdade, essa seria a

repartição dos quantitativos se a operação fosse realizada em 2019. Ocorrendo em 2016, segundo o inciso II do art. 99 do ADCT, 60% dos R$ 11,00 (onze reais) – ou seja, R$ 6,60 (seis reais e sessenta centavos) –, ainda serão devidos a São Paulo, portanto acrescidos aos R$ 7,00 (sete reais) inicialmente previstos para esse Estado. Em suma, a operação realizada em 2016 renderá R$ 13,60 (treze reais e sessenta centavos) de ICMS ao Estado de São Paulo e R$ 4,40 (quatro reais e quarenta centavos) de ICMS ao Estado de Pernambuco.

Há de se registrar que, devido aos longos debates no Congresso Nacional em torno da PEC 197/2012 – projeto que deu origem à EC 87/2015 –, a emenda constitucional somente entrou em vigor em 2015, constando de seu art. 3.º que a produção de efeitos teria início no ano subsequente (2016), sem que houvesse, entretanto, ajuste da regra de transição. Por esse motivo, **o inciso I do art. 99 do ADCT deve ser desconsiderado**, já que não faz sentido qualquer comando relativo ao ano de 2015.

Frise-se, ademais, que os percentuais indicados no art. 99 do ADCT não devem incidir sobre o total de ICMS a ser arrecadado, mas apenas sobre a parcela referente ao diferencial de alíquotas, a qual, findo o período de transição, em 2019, caberá inteiramente ao Estado de origem, conforme a literalidade do inciso VII do § 2.º do art. 155 da CF/1988. As três situações hipotéticas descritas ao longo deste tópico encontram-se demonstradas na ilustração a seguir:

À primeira vista, o regramento aplicado às operações e prestações que destinam bens e serviços a consumidores finais localizados em outro Estado gera um problema relacionado à **competência para o recolhimento do tributo**. Ora, decerto uma loja de computadores possui a estrutura contábil necessária ao cumprimento das obrigações tributárias, de modo que, mesmo quando adquire computadores para uso interno, é capaz de apurar e recolher o ICMS devido ao Estado no qual se encontra (Estado de destino da mercadoria). O mesmo não se pode dizer, entretanto, da pessoa física que adquire uma mercadoria via e-

commerce, por exemplo. É bastante provável que essa pessoa, não sendo contribuinte, sequer tenha ciência da necessidade de recolher o ICMS relativo à compra, menos ainda sobre a forma de fazê-lo (alíquotas incidentes, base de cálculo a ser considerada, emissão de guias etc.).

O legislador constituinte, atento a essa realidade, antecipou-se ao problema e identificou os responsáveis pelo recolhimento do imposto no inciso VIII do § 2.º do art. 155 da CF/1988. Segundo essa norma, se o consumidor final destinatário da mercadoria ou serviço proveniente de outro Estado for contribuinte do imposto, a ele próprio caberá o recolhimento do tributo; no entanto, se o consumidor final não for contribuinte, o recolhimento ficará a cargo do remetente.

Assim, no caso prático utilizado como exemplo, se o consumidor final for a loja de computadores, a própria loja deverá recolher o ICMS em favor do Estado de Pernambuco (destino da mercadoria), cabendo ao fornecedor de computadores o recolhimento do tributo devido ao Estado de São Paulo (origem da mercadoria). Perceba-se que tanto a loja como o fornecedor são contribuintes do imposto e, presume-se, dispõem de aparato contábil para a adoção das providências necessárias. Se, porém, o consumidor final for uma pessoa física ou um prestador de serviço sujeito exclusivamente ao ISS (não contribuinte do ICMS), o fornecedor de computadores deverá recolher não apenas o ICMS devido ao Estado de São Paulo (origem da mercadoria), mas também o ICMS devido ao Estado de Pernambuco (destino da mercadoria).

Embora a EC 87/2015 atenue a concentração da arrecadação de ICMS nos Estados produtores, gera **dificuldades de operacionalização para os contribuintes**, que precisarão demonstrar de forma cuidadosa o quantitativo de vendas locais e de vendas *online*, preocupando-se, quanto a estas últimas, com os recolhimentos devidos aos Estados de destino das mercadorias. Se um cliente – por exemplo, um turista de passagem pelo local –, comprar no balcão da loja física e levar consigo a mercadoria, o ICMS será devido apenas ao Estado no qual está localizada a loja. Se o mesmo cliente, pessoalmente na loja ou via internet, solicitar que a mercadoria seja despachada para outro Estado, a loja deverá recolher o ICMS para o Estado em que está localizada e para o Estado de destino, observando os percentuais estipulados para cada ano do período de transição. E, ao lado das dificuldades de operacionalização do tributo, é provável que os contribuintes tenham ainda que lidar com o acirramento da fiscalização exercida pelos Estados produtores, os quais, diante da perda arrecadatória, tendem a acompanhar mais de perto o que deixa de ser recolhido para o Estado.

As regras procedimentais (fórmula de cálculo, documento de arrecadação, fiscalização etc.) a serem observadas nas operações que destinam bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado encontram-se dispostas no **Convênio ICMS 93/2015** do CONFAZ, sendo aplicáveis, inclusive, aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Deve-se salientar, contudo, que como as novidades trazidas pela EC 87/2015 não foram introduzidas na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), diploma que disciplina a cobrança do ICMS, aguarda-se definição das legislações estaduais (CF, art. 155, II) sobre diversos aspectos relacionados ao cumprimento das obrigações acessórias.

13.2.2.6 O ICMS nas importações

Em sua redação original, a Constituição Federal de 1988 previa que o ICMS incidiria também “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço” (Redação anterior à Emenda Constitucional 33/2001).

A redação dava ensejo a intermináveis discussões que giravam em torno, basicamente, dos seguintes pontos:

a) se a incidência fosse somente sobre **mercadoria**, quando alguém importasse um **bem** para uso próprio, **sem qualquer interesse comercial**, a incidência seria legítima?
b) como o dispositivo se referiu duas vezes à palavra **estabelecimento**, seria possível a cobrança do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas, visto que estas não possuem estabelecimento?

As perguntas são propositadamente redigidas com o intuito de serem respondidas com um sonoro **NÃO**, de forma a servir como argumento para não incidência do tributo nos casos propostos.

Seguindo a linha mais liberal, o STF firmou jurisprudência no sentido da não incidência do ICMS nas importações de bens realizadas por pessoa física para uso próprio (RREE 203.075/DF, 178.318/SP, 182.915/PR, 193.348/SP).

E assim foram entrando em território nacional, sem pagamento de ICMS, aviões, helicópteros, lanchas, veículos etc., enquanto o ICMS continuava incidindo sobre a grande maioria dos gêneros considerados essenciais, em flagrante agressão ao princípio da capacidade contributiva, corolário da isonomia.

Para resolver o problema, a EC 33/2001 mudou o dispositivo e, numa redação bastante fechada, praticamente blindou o texto constitucional contra qualquer brecha que pudesse permitir uma importação de bem não imune escapar à incidência do ICMS. Transcreve-se o dispositivo, aconselhando-se uma cuidadosa comparação com a redação anterior (grifou-se):

> “IX – incidirá também:
>
> a) sobre a entrada de **bem ou mercadoria** importados do exterior por **pessoa física ou jurídica**, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade**, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o **domicílio ou o estabelecimento** do destinatário da **mercadoria, bem ou serviço** ”.

A menção à palavra “bem” ao lado da palavra “mercadoria” torna indiscutível a possibilidade de tributação de bens destinados a quaisquer finalidades, conforme se afirma na continuidade do novo texto.

As menções à **pessoa física ou jurídica** e ao **domicílio ou estabelecimento** afastam o argumento de quem vislumbrava algum empecilho às tributações realizadas por pessoas físicas.

Adaptando a legislação infraconstitucional à nova regra, a Lei Complementar 114/2002 deu nova redação ao inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei Complementar 87/1996, que passou a prever a incidência

do ICMS “sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

Só que as controvérsias não pararam por aí. Em seção plenária realizada em 24 de setembro de 2003 – portanto, já sob a vigência da EC 33/2001 –, o STF editou a Súmula 660, afirmando que “não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

Aparentemente percebendo o equívoco, o STF resolveu corrigir a Súmula, o que noticiou em seu Informativo 331 (grifou-se):

> “Nessa mesma assentada, acolhendo sugestão, respectivamente, dos Ministros Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, o Tribunal deliberou alterar a redação dos Enunciados 644 e 660, cuja aprovação foi concluída em 24.9.2003, que passarão a vigorar, à primeira vista, nos seguintes termos: (…) Enunciado 660: ‘**Até a vigência da EC 33/2001**, não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto’. Os novos enunciados, bem como as alterações, só passarão a integrar a Súmula do STF após numerados e publicados (por três vezes consecutivas) no *Diário da Justiça*, na forma prevista no § 3.º do art. 102 do RISTF”.

Quando parecia que o erro estava corrigido, o Tribunal novamente inovou e, já em 2006, republicou a Súmula com o texto original, colocando junto aos precedentes que justificaram a edição da Súmula 660, a seguinte observação:

> “Considerando que o Tribunal, na Sessão Plenária de 26.11.2003, recusou a proposta de alteração da Súmula 660, constante do Adendo 7, foi republicado o respectivo enunciado nos *Diários da Justiça* de 28.03.2006, 29.03.2006 e 30.03.2006, com o teor aprovado na Sessão Plenária de 24.09.2003: ‘Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto’”.

Bem, a confusão é tamanha que, na “Constituição e o Supremo”, mantida na página virtual do Tribunal, a Súmula nem mais é citada dentre as decisões relativas à matéria. Aparentemente, o problema deveu-se a uma questão formal relativa à aprovação da alteração da Súmula.

A sucessão de erros no âmbito da Suprema Corte provocou também uma confusão na prova do concurso para Técnico da Receita Federal, realizado pela ESAF em 2006. A banca considerou **correta** uma assertiva que transcrevia palavra por palavra a redação oficial da Súmula 660 (sem a ressalva quanto à EC 33/2001). Após recursos, a questão foi corretamente **anulada**.

Hoje em dia, se a matéria vier a ser cobrada em questões subjetivas, há de se explicar toda a situação, conforme aqui explanado. Em provas objetivas, deve-se adotar a literalidade do texto constitucional, salvo se a banca expressamente pedir o “entendimento sumulado pelo STF”.

É importante registrar que, acerca da incidência do IPI (tributo que onera o consumo, assim como o ICMS) sobre produtos importados, após grande divergência entre as decisões proferidas pelos tribunais pátrios, o STF entendeu ser **possível sua incidência na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio**. O entendimento

foi firmado pela Corte, em fevereiro de 2016, no julgamento do RE 723.651, submetido ao rito dos recursos repetitivos (repercussão geral). Para o estudo mais aprofundado da questão, recomenda-se a leitura do item 13.1.4.5 deste Capítulo.

Superada essa questão, é relevante conhecer alguns outros entendimentos do STF relativos à incidência do ICMS nas importações:

a) Como na importação considera-se ocorrido o fato gerador no momento do desembaraço aduaneiro (Lei Complementar 87/1996, art. 12, IX), tem-se por possível a exigência do pagamento do tributo nesse instante. Ressalte-se que o desembaraço é realizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, que acaba por exigir comprovante de pagamento de tributo estadual. Nessa linha, o STF editou a Súmula 660, posteriormente convertida na Súmula Vinculante 48, como segue:

STF – Súmula Vinculante 48 – "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro".

b) Conforme expressamente disciplina a Constituição Federal, na importação o ICMS cabe ao Estado onde estiver situado o **domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço**. Segundo o STF, pouco importa se o desembaraço aduaneiro ocorreu em repartição fiscal localizada em ente federativo diverso (RE 299.079, Rel. Min. Carlos Britto, *DJ* 16.06.2006).
c) Mesmo quando a importação é realizada por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável, o ICMS cabe ao Estado em que está localizado o porto de desembarque e **o destinatário da mercadoria**, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo (RE 268.586, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 18.11.2005).

No caso concreto, uma mercadoria teve seu desembaraço aduaneiro no Porto de Santos – São Paulo. Formalmente, o importador era uma empresa sediada no Estado do Espírito Santo, onde era beneficiária de regime fiscal favorecido. Tentava-se desmembrar a operação em duas: uma importação para o Espírito Santo e uma alienação interna para São Paulo, cabendo o imposto da primeira operação ao Estado do Espírito Santo, em que a consignatária gozava de benefício fiscal.

Na prática, contudo, o STF entendeu que o destinatário da importação era a empresa situada no Estado de São Paulo, a quem caberia, portanto, o ICMS incidente. Em seu voto, o Ministro Relator Marco Aurélio disse que poucas vezes tinha visto drible maior ao Fisco, uma vez que a mercadoria em nenhum momento tocou o território do Espírito Santo. Percebe-se que, na essência, a decisão do STF não abandona a linha daquela citada na letra *b*, pois o ICMS continua sendo da competência do Estado do domicílio ou estabelecimento do verdadeiro destinatário da mercadoria, mesmo que formalmente seja montada operação que tente maquiar tal situação.

d) conforme será detalhado nos tópicos 13.2.2.7 e 13.2.2.8, mesmo com a ampliação da base de

incidência do ICMS nas operações de importação, é necessária a análise da natureza jurídica do contrato que fundamentou o ingresso do bem ou mercadoria estrangeiro no país, para a correta caracterização do fato gerador do tributo.

13.2.2.7 ICMS e operações de leasing

O *leasing*, também denominado arrendamento mercantil, é um contrato que, em face da diversificação das relações de consumo, tem assumido diferentes características de acordo com a modalidade adotada em cada caso concreto.

Na prática do mercado, há de se distinguir basicamente três tipos de *leasing*: o **operacional,** o **financeiro** e o ***lease back***.

No ***leasing* operacional**, o produtor de determinado bem ou uma empresa comercial especializada cede o direito de uso de tal bem, comprometendo-se a fornecer a manutenção e a assistência técnica eventualmente necessárias, recebendo, como contrapartida, um montante que engloba o valor correspondente ao direito de uso (equivalente à locação), aos serviços prestados e à margem de lucro. Se, eventualmente, o arrendatário desejar adquirir o bem ao final do contrato, poderá fazê-lo pelo **valor de mercado**.

O ***leasing* financeiro**, segundo lapidar definição de Arnoldo Wald, é o contrato segundo o qual uma empresa "desejando utilizar determinado equipamento, ou um certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação, ou a compra pelo **preço residual fixado no momento inicial do contrato** " (grifo não consta do original).

A operação de ***sale and lease back***, ou ***lease back***, ou *leasing* de retorno é a modalidade utilizada quando uma empresa, necessitando de capital de giro, aliena um bem a uma instituição financeira (venda – "sale") e esta arrenda tal bem à mesma empresa (arrendamento em retorno – "lease back").

Percebe-se que, nas modalidades operacional e financeiro, é possível ao arrendatário devolver ao arrendador o bem arrendado ao final do contrato. Entretanto, no *leasing* financeiro, as partes claramente desejam a futura transferência da propriedade, até porque a instituição financeira arrendadora adquire o bem indicado pelo arrendatário, não tendo aquela qualquer interesse de ser definitivamente proprietária de tal bem. Assim, é correto afirmar que no *leasing* **operacional** predomina a **locação**; no **financeiro** e no ***lease back***, predomina o **financiamento**.

De qualquer forma, nas modalidades de *leasing* operacional e financeiro não há a transferência da propriedade do bem no momento da celebração do negócio, de maneira **que não há circulação jurídica de mercadoria**, **não ocorrendo o fato gerador do ICMS**. O entendimento foi incorporado pelo art. 3.º, inciso VII, da Lei Complementar 87/1996 nos seguintes termos:

> "Art. 3.º O imposto não incide sobre:
>
> (…)
>
> VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário".

A não incidência objeto de análise refere-se exclusivamente à operação de *leasing* propriamente dita. No *leasing* financeiro, o arrendatário indica o bem a ser adquirido pela arrendadora (instituição financeira) e, sobre esta aquisição, o tributo incide, tendo em vista a circulação jurídica (mudança de proprietário) da mercadoria.

No *lease back*, o fornecedor e o arrendatário do bem são a mesma pessoa, não havendo qualquer circulação física da mercadoria, que em nenhum momento sai do estabelecimento do fornecedor/arrendatário. Tal fato, aliado à não incidência do ICMS na venda esporádica de bem integrante do ativo permanente da empresa, justifica a afirmativa no sentido da impossibilidade de cobrança do imposto nas operações de *lease back*.

No que concerne às operações de importações fundadas em contrato de *leasing* internacional, o advento da Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001, reacendeu as discussões. A nova redação dada à alínea "a" do inciso IX do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal passou a prever a incidência do ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria "qualquer que seja sua finalidade", de forma que a maioria das Fazendas Públicas estaduais passou a entender que a incidência do tributo independeria da natureza jurídica do negócio que fundamentou a entrada do bem no País.

Seguindo essa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 206.069/SP (Rel. Min. Ellen Gracie, *DJ* 13.09.2005) afirmou o seguinte:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL –*LEASING*. 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3.º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/1996 aplica-se exclusivamente às operações internas de *leasing*. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido".

De acordo com o julgado, deveria ser feita uma separação entre o ***leasing* interno**, no qual a incidência do ICMS somente ocorreria com a venda do bem arrendado ao arrendatário – nos termos do art. 3.º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/1996 –, e o ***leasing* internacional**, ao qual o advento da Emenda Constitucional 33/2001 teria tornado inaplicável a citada restrição legal.

Posteriormente, o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu a não incidência de ICMS numa hipótese específica de importação fundada em contrato de *leasing* internacional (RE 461.968/SP, Rel. Min. Eros Grau, *DJ* 24.08.2007). A situação discutida nos autos versava sobre o arrendamento mercantil de aeronaves e peças e equipamentos para a manutenção destas.

Há, no voto do Ministro Relator Eros Grau, uma passagem lapidar, cuja correta compreensão é imprescindível para a inteligência do julgado. Pela importância, transcreve-se o excerto:

> "Por mais estranho que possa parecer, aqui é a normalidade que aparenta ser peculiar. Pois de arrendamento mesmo se trata nesses casos. Vale dizer: ainda que se fale em *leasing*, as arrendadoras [= indústria aeronáutica direta ou indiretamente] permanecem, ao final do termo do contrato,

> proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea. Esse é um fato notório. Quando aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham são importadas em regime de *leasing* não se prevê a sua posterior transferência ao domínio do arrendatário.”

A “estranheza da normalidade” decorre de que o *leasing* financeiro “normalmente” seria, como já explicado, um negócio jurídico complexo, caracterizando-se como um contrato de locação com opção de futura compra. A prática brasileira, contudo, tem cada vez mais transformado o tradicional contrato de *leasing* em uma forma de mascarar um verdadeiro contrato de compra e venda com financiamento.

O objetivo do disfarce é fornecer maiores garantias para o arrendador (instituição financeira), que permanece como proprietário do bem, e proporcionar uma redução de custos financeiros para o arrendatário (particular “adquirente”), que se livra do imposto sobre operações financeiras, uma vez que a operação de crédito não é caracterizada formalmente.

A notória simulação salta aos olhos quando se vê que no Brasil é prática corriqueira das empresas vendedoras de bens apresentarem o *leasing* como mais uma forma de financiamento e que, no contrato de adesão firmado entre instituição financeira (arrendador) e particular (arrendatário), este já exerce a opção de compra (que, a rigor, seria futura), dissolvendo o valor residual entre as prestações (que, a rigor, deveriam somente englobar os valores concernentes à locação).

Na situação submetida ao STF, contudo, não havia opção de compra antecipadamente feita, existia “simplesmente *leasing*”. Acrescente-se que no mercado de navegação aérea tem-se considerado economicamente inviável o pagamento do valor residual e aquisição das peças, equipamentos e aeronaves, que são efetivamente devolvidos ao final do contrato, não havendo circulação jurídica (mudança de proprietário) do bem. Ao final, a ementa do julgamento ficou redigida da seguinte forma:

> “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II, DA CB. *LEASING* DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o art. 155, II, da Constituição do Brasil – é sobre ‘operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior’. 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM – Linhas Aéreas S/A que se julga prejudicado”.

Apesar de o Ministro Eros Grau ter destacado que a situação discutida no precedente anterior (RE

206.069/SP) era diferente da que estava sendo objeto de debate no novo processo (RE 461.968/SP), não se pode deixar de apontar que ao menos uma afirmativa do primeiro acórdão deve se ter por superada. Assim, não se pode mais afirmar ser absolutamente desnecessária a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação e assegurar que o ICMS sempre incida sobre tais operações.

De maneira mais simples, pode-se concluir que, no segundo julgamento (RE 461.968/SP), o Ministro Eros Grau expressamente afirmou a não aplicabilidade do precedente verificado no primeiro (RE 206.069/SP), porque este versava sobre "importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, como salientou a eminente relatora", enquanto, naquele, tal opção era inviável.

A celeuma veio a ser pacificada no final de 2014, quando o Plenário do Supremo Tribunal Federal, após apreciar os argumentos que fundamentaram os julgados anteriormente citados, decidiu que **"o ICMS – tributo próprio à circulação de mercadorias qualificada pela compra e venda – não incide na importação de bem móvel realizada mediante operação de arrendamento mercantil quando não exercida a opção de compra e, por consequência, suscetível de devolução ao arrendador".** Apesar da imprecisa menção a mercadoria (uma vez que atualmente a CF/1988 prevê que na importação a incidência abrange "bem ou mercadoria"), guarda perfeita consonância com o ponto que tem servido como divisor de águas para diversos casos semelhantes: a necessidade de circulação jurídica do bem, caracterizada pela mudança de proprietário, como requisito para que se verifique o fato gerador do tributo (RE 226.899/SP).

Em resumo, e seguindo as linhas básicas traçadas pelo STF, aconselha-se aos que se preparam para concursos públicos que, nas provas, adotem as seguintes premissas:

a) nas operações de ***leasing*** **interno**, seja operacional, seja financeiro, **não há a incidência do ICMS**, salvo quando efetivada a venda do bem arrendado ao arrendatário;
b) nas operações de ***lease back***, não há a incidência do ICMS;
c) na importação realizada mediante operação ***leasing*** **internacional, não incide o ICMS**, salvo se houver exercício da opção de compra pelo arrendatário, tornando a mercadoria insuscetível de devolução ao arrendador.

13.2.2.8 ICMS e as operações de comodato na importação

Aplicando o raciocínio segundo o qual se faz necessária a **circulação jurídica** do bem ou mercadoria para justificar a incidência do ICMS nas importações, o STJ entende que **não incide o tributo na importação realizada mediante comodato**, contrato equivalente a um empréstimo gratuito de coisas não fungíveis (AgRg no Ag 988.098-RJ, Rel. originário Min. Teori Albino Zavascki, Rel. para acórdão Min. Luiz Fux, j. 04.11.2008). Trata-se de mais um caso a demonstrar a imprecisão da afirmativa segundo a qual é "desnecessária (…) a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação", constante do acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE 206.069/SP, analisado no item anterior. O STJ, para fundamentar seu entendimento quanto à não incidência do tributo sobre as

operações de importação realizadas em regime de comodato, invocou o segundo acórdão do STF analisado no item anterior (RE 461.968/SP), no qual se atestou a não ocorrência do fato gerador do ICMS no leasing internacional firmado "pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas".

Relembre-se que, em se tratando de operações internas, já era pacífico o entendimento pela não incidência do ICMS sobre os contratos de comodato (a Súmula STF 573 traz um exemplo), conforme demonstra a análise dos aspectos materiais do fato gerador do tributo, realizada no item 13.2.2.12. A dúvida poderia existir somente nos casos de importação, tendo em vista o alcance que a Emenda Constitucional 33/2001 deu ao art. 155, § 2.º, IX, *a*, da CF/1988.

Em suma, não obstante a ampliação da base de incidência do ICMS nas importações, reafirma-se, tanto no STJ quanto no STF, a necessidade de cuidadosa aferição da natureza jurídica do contrato de importação para se verificar se a circulação de mercadoria que ingressa no país é também **jurídica**, mudando-lhe o proprietário (caso em que o tributo incide), ou meramente **física** (hipótese em que a não incidência se impõe).

13.2.2.9 A tributação conjunta de mercadorias e serviços

Nos precisos termos do art. 155, § 2.º, IX, *a*, da CF/1988, o ICMS incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Em primeiro lugar, deve-se perceber que, no tocante à tributação de serviços, seria possível afirmar que **o ISS é residual em relação ao ICMS**, pois este incide sobre dois serviços expressamente previstos na Constituição Federal (comunicação e transporte interestadual e municipal) e aquele pode tributar os demais (resíduo), desde que haja previsão em lei complementar.

No entanto, **no que concerne à tributação dos serviços fornecidos conjuntamente com mercadorias, a situação se inverte, e o ICMS passa a ser residual em relação ao ISS**, pois somente é possível àquele tributar os serviços que já não estejam sujeitos à incidência deste.

Explique-se melhor. Para que o ICMS tribute outros serviços além daqueles que lhe foram deferidos pela Constituição Federal de 1988, devem estar presentes dois requisitos:

a) os serviços devem ser prestados juntamente com o fornecimento de mercadorias;
b) os serviços não estejam na competência dos Municípios.

Ora, o serviço faz parte da competência dos Municípios quando se encontra assim definido em lei complementar (hoje, a LC 116/2003). Se não está na lista (resíduo) e foi fornecido com mercadorias, cabe a tributação pelo ICMS.

Dois exemplos já sumulados pelo Superior Tribunal de Justiça ajudam a esclarecer a matéria.

Na aquisição de bebidas e alimentos em bares e restaurantes, há a prestação de um serviço pelo restaurante em conjunto com a venda de mercadorias. Como o serviço não está na lista anexa à LC 116/2003, haverá incidência do ICMS sobre o valor total da operação. Nesse sentido, a Súmula 163 do

STJ:

STJ – Súmula 163 – "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".

Já o serviço de composição gráfica está expressamente previsto na lista anexa à LC 116/2003 (item 13.05), de forma que a tributação deve ser feita pelo ISS. Assim dispõe a Súmula 156 do STJ:

STJ – Súmula 156 – "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS".

Por fim, ressalte-se que ainda existe uma terceira situação, qual seja o caso em que a lei complementar prevê o serviço como sujeito ao ISS, mas ressalva que as mercadorias fornecidas devem ser tributadas pelo ICMS. Nesse caso, serão emitidas duas notas fiscais, uma com o valor do serviço (com o destaque do ISS) e outra com o valor da mercadoria (com o destaque do ICMS).

Como exemplo, tem-se o serviço de recondicionamento de motores que o item 14.03 da lista anexa à LC 116/2003 sujeita ao ISS, mas expressamente excetua "peças e partes que ficam sujeitas ao ICMS".

Em resumo, têm-se as seguintes situações:

MERCADORIAS FORNECIDAS CONJUNTAMENTE COM SERVIÇOS	
Situação legal	**Incidência Tributária**
O serviço não está previsto na LC 116/2003.	O ICMS incide sobre o valor total da operação.
O serviço está previsto na LC 116/2003, **sem** ressalva de cobrança do ICMS.	O ISS incide sobre o valor total da operação.
O serviço está previsto na LC 116/2003, **com** ressalva de cobrança do ICMS.	O ISS incide sobre o valor do serviço. O ICMS incide sobre o valor das mercadorias fornecidas.

13.2.2.10 Imunidades

13.2.2.10.1 Exportações

Os livros de História noticiam que, nas relações comerciais internacionais, o Brasil costumava sofrer prejuízo em virtude de concentrar suas exportações em produtos primários ou, no máximo, semielaborados e, ao mesmo tempo, importar produtos industrializados.

O sistema produtivo brasileiro praticamente não agregava valor ao que se extraía da natureza, deixando essa lucrativa atividade para os países mais desenvolvidos.

Influenciada por essa lição, a Constituição Federal de 1988 previu, em seu texto originário, a não incidência do ICMS sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os

semielaborados definidos em lei complementar (art. 155, § 2.º, X, *a*).

O objetivo era que o incentivo às exportações se restringisse apenas aos produtos com um grau de industrialização que superasse um patamar mínimo (daí a exclusão dos “semielaborados”).

Com o passar do tempo, o Brasil passou a disputar com Países e blocos econômicos altamente industrializados o mercado de exportação de gêneros considerados primários. Como exemplo mais relevante, o agronegócio passou a ser palco de disputas entre a União Europeia, os Estados Unidos e o Brasil.

Diante da nova situação, a Constituição foi emendada e passou a imunizar de ICMS todas as exportações de mercadorias e serviços (nenhum destes era imune), de forma que o art. 155, § 2.º, X, *a*, da CF/1988 passou a prever que o ICMS não incidiria sobre operações que destinassem **mercadorias** ao exterior, nem sobre **serviços prestados a destinatários no exterior**, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Conforme já estudado, tem-se defendido que a nova redação do dispositivo teria derrogado tacitamente a competência que possuía o Senado para fixar as alíquotas do ICMS nas exportações (CF, art. 155, § 2.º, IV) e a possibilidade de Lei Complementar Nacional excluir da incidência do ICMS nas exportações outros produtos além dos industrializados (CF, art. 155, § 2.º, XII, *e*).

13.2.2.10.2 Combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo e energia elétrica

A maneira tradicional como o Brasil sempre produziu a maior parte de sua energia elétrica (mediante a construção de hidrelétricas), bem como industrializou o petróleo extraído (construindo as refinarias em locais próximos ao de extração), exigiram uma diferente pactuação no que concerne à repartição do ICMS incidente sobre tais mercadorias.

Petróleo (e seus derivados) e energia elétrica são mercadorias produzidas por poucos Estados (aqueles em que estão localizados os rios e as reservas) e consumidas por todos.

Caso se seguisse para tais mercadorias a regra de que o ICMS incidente nas operações interestaduais pertenceria aos Estados de origem, haveria um sensível agravamento das desigualdades regionais, em prejuízo da maioria dos Estados que consomem, mas não produzem.

Ademais, é relevante ressaltar que os recursos explorados (potencial hidráulico e recursos do subsolo) pertencem à União Federal e que, mesmo assim, no pacto firmado durante os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, ficou estabelecida a compensação aos entes federados em cujos territórios fossem feitas as explorações. A regra consta no § 1.º do art. 20 da CF/1988, nos termos abaixo transcritos (grifou-se):

> “Art. 20. (…)
>
> § 1.º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, **participação no resultado da exploração de petróleo** ou gás natural, **de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica** e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, **ou compensação financeira por essa exploração** ”.

Por tudo isso, **decidiu-se quanto a petróleo e seus derivados e energia elétrica que a regra seria oposta, de forma que, nas operações interestaduais, o produto da arrecadação iria caber ao Estado em que ocorresse o consumo.**

A operacionalização técnica da decisão política se concretizou mediante a concessão de imunidade às operações que destinem **a outros Estados** petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (CF, art. 155, § 2.º, X, *b*).

A sistemática é bem simples e pode ser entendida com um exemplo.

A operação que destina energia elétrica da usina hidrelétrica de Itaipu/PR ao Estado de São Paulo (operação interestadual) é imune (caso contrário, a arrecadação ficaria no Paraná). Quando a Eletropaulo aliena energia elétrica ao consumidor domiciliado em São Paulo (operação interna), ocorre o fato gerador (a operação não é imune), e o tributo fica nesse Estado, visto que nele ocorrerá o consumo.

A regra foi criada para beneficiar os Estados (e o Distrito Federal) em que ocorre o consumo de energia elétrica e derivados de petróleo, e não para beneficiar os consumidores.

Nos casos em que consumidores de combustíveis tentavam se livrar do ICMS adquirindo-os em Estados vizinhos, forçando uma operação interestadual, o STF entendeu por inaplicável a imunidade, evitando que os Estados, verdadeiros beneficiários da regra, acabassem sendo por ela prejudicados. Nessa linha, o seguinte julgado da Suprema Corte (grifou-se):

> "ICMS. Lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo. Operações interestaduais. Imunidade do art. 155, § 2.º, X, *b*, da CF. **Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo**. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo" (STF, Tribunal Pleno, RE 198.088/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 17.05.2000, *DJ* 05.09.2003, p. 32).

Ao afirmar o descabimento das teses de inconstitucionalidade dos textos legais que previam a incidência no caso de aquisição para consumo, o STF reconheceu a constitucionalidade do art. 2.º, § 1.º, III, da Lei Complementar 87/1996, que, tratando do ICMS, afirma:

> "§ 1.º O imposto incide também:
>
> (...)
>
> III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente".

Ressalte-se que, segundo o STF, a imunidade ora analisada não se aplica a todo e qualquer derivado de petróleo, mas somente aos combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes. A Corte refutou a tese de

que o fato de o polietileno ser derivado do petróleo e de ser elemento para a fabricação de sacos de matéria plástica tornaria estes imunes (AI 199.516-AgR, Rel. Min. Moreira Alves).

Quanto à energia elétrica, a matéria não sofreu maiores alterações, mas, no que concerne aos derivados de petróleo, a Emenda Constitucional 33/2001 trouxe mudanças que em muito enfraqueceram a imunidade ora analisada. Pela importância da matéria, ela será detalhada em ponto específico.

13.2.2.10.3 Outras imunidades

O ICMS não incide sobre os **livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão** (CF, art. 150, VI, *d*). Para um aprofundamento sobre tal imunidade, recomenda-se a leitura do Capítulo 2, item 2.13.4.4.

Segundo o art. 155, § 2.º, X, *c*, também não incide ICMS sobre **o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial**. A regra é mera reafirmação do que consta no art. 153, § 5.º, da CF/1988, que impede que incida sobre o ouro em tal situação qualquer tributo salvo o IOF devido na operação de origem, conforme detalhado no item. 13.1.5 deste Capítulo.

Por fim, conforme comentado no item 13.2.2.2, nos termos do art. 155, § 2.º, X, *d*, da CF/1988, não incidirá ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

13.2.2.11 ICMS sobre combustíveis e lubrificantes

Com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, a cobrança de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes foi completamente alterada.

Previu-se caber à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará a imunidade tributária estudada no item 13.2.2.10.2 (CF, art. 155, § 2.º, XII, *h*).

Trata-se da incidência monofásica (em etapa única) do ICMS. O objetivo foi submeter a cobrança do tributo à sistemática da substituição tributária para frente, antecipando a cobrança, otimizando a utilização da mão de obra fiscal e diminuindo a possibilidade de sonegação.

O grande problema da Emenda foi prever que, no caso de definição do combustível ou lubrificante como sujeito à incidência monofásica do ICMS, não se aplicaria a imunidade prevista para os derivados de petróleo, prevista no art. 155, §, 2.º, X, *b*, da Magna Carta.

Pairava sobre a Emenda forte suspeita de inconstitucionalidade, dado que a imunidade de tais mercadorias tinha por objetivo distribuir a renda oriunda do tributo que mais arrecada no Brasil, sendo, por isso, importante regra protetiva da autonomia financeira dos Estados, corolário do pacto federativo, imunizado constitucionalmente.

Entretanto, o legislador constituinte derivado tomou o cuidado de estabelecer que, mesmo no caso de a cobrança do ICMS ser feita em etapa única, em se tratando de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, a totalidade do imposto caberá ao Estado onde ocorrerá o consumo (CF, art. 155, § 4.º, I).

Assim, mudou-se apenas a técnica de tributação, mas o objetivo do legislador constituinte originário

(repartir a arrecadação) manteve-se intacto, o que garante a constitucionalidade da Emenda.

Antes da EC 33/2001, a saída de gasolina da Bahia para Pernambuco era imune, em virtude de a operação ser interestadual. Quando o combustível era comercializado em Pernambuco, o tributo incidia e a arrecadação ficava nesse Estado, porque a operação era interna.

Com as novas regras, caso a lei complementar defina a gasolina como sujeita à incidência monofásica do ICMS, a saída do combustível da Bahia para Pernambuco será tributada no regime de substituição para frente, cobrando-se antecipadamente todo o combustível da cadeia de produção/circulação – da refinaria ao posto –, mas sendo o produto da arrecadação direcionado integralmente para Pernambuco.

Não há, portanto, qualquer arranhão ao pacto federativo. A Emenda, quanto a este ponto, é constitucional.

Da mesma forma, a nova sistemática garantiu que, **nas operações interestaduais, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não derivados de petróleo** – **mercadorias que não faziam parte do pacto de repartição da arrecadação conforme o consumo** –, **seriam mantidos os critérios de repartição anteriores à EC 33/2001.**

Por conseguinte, **se o destinatário também é contribuinte, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino**, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias. **Se o destinatário não é contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem** (CF/1988, art. 155, § 4.o, II e III), sistemática diferente daquela que foi estudada no item 13.2.2.5 deste Capítulo.

No que concerne ao ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes, a EC 33/2001 ainda trouxe outras regras – incluídas no art. 155, § 4.o, IV –, segundo as quais as alíquotas do imposto:

a) *Serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2.º, XII,* g. As alíquotas configuram, portanto, exceção à legalidade, pois são fixadas diretamente por convênio, ato não legislativo. A matéria foi detalhada no item 2.5.2 do Capítulo 2;
b) *Serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto.* Assim, as alíquotas da gasolina serão uniformes em todo o território nacional, mas podem ser diferentes das alíquotas do álcool combustível.
c) *Poderão ser específicas, por unidade de medida adotada ou* ad valorem, *incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência.* Dessa forma, pode-se estipular como alíquota um valor em reais por unidade de medida (centavos por litro, por exemplo), caso em que a alíquota é específica. Também se pode estipular como alíquota determinado percentual a incidir sobre a base de cálculo indicada, caso em que a alíquota é *ad valorem.*
d) *Poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III,* b. Conforme já se analisou no item 2.7.2.1 do Capítulo 2, a regra acaba por criar mais uma exceção ao princípio da anterioridade, no caso de restabelecimento de alíquota. Ressalte-se que se a alíquota for elevada a um patamar superior ao que originariamente firmado, deve obedecer à anterioridade. Além disso, é importante perceber que não se excetuou o princípio da noventena,

que deve ser observado mesmo em caso de mero restabelecimento.

Por fim, acrescentando um § 5.º ao art. 155 da CF/1988, a EC 33/2001 inovou ao conceder poder regulamentar ao CONFAZ, quando estipulou que "as regras necessárias à aplicação do disposto no § 4.º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2.º, XII, *g*".

13.2.2.12 Concessão de benefícios fiscais de ICMS

Conforme já estudado no Capítulo 2, item 2.12, a concessão e revogação de benefícios fiscais de ICMS depende, como regra (ver exceção no tópico citado), de **prévia deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal**, conforme regulado em lei complementar (CF, art. 155, § 2.º, XII, *g*).

A deliberação é tomada no âmbito do CONFAZ, conforme detalhado no item indicado.

13.2.2.13 Fatos geradores

A Lei Complementar 87/1996 não define os fatos geradores do ICMS, mas, no seu art. 2.º, enumera os fatos em que o legislador estadual pode atuar tipificando as hipóteses de incidência. A maioria das situações já foi analisada nos itens anteriores, restando fazer alguns comentários sobre pontos específicos.

A Magna Carta, no seu art. 155, II, refere-se a **operações** relativas à **circulação** de mercadorias. A dúvida fundamental é a seguinte: basta a circulação física da mercadoria (**situação de fato**) para que se tenha por configurado o fato gerador do ICMS ou a presença do vocábulo "operações" no texto constitucional exige que a circulação se dê com título jurídico de transferência de propriedade da mercadoria (**situação jurídica**)?

As legislações estaduais, dentro das balizas traçadas pela Lei Complementar 87/1996, têm definido como um dos fatos geradores do ICMS **a saída da mercadoria do estabelecimento comercial**. Além disso, a própria LC 87/1996 afirma, em seu art. 2.º, § 2.º, que **a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua**.

A regra não pode ser levada ao extremo. E se a mercadoria for objeto de furto? E se, numa enxurrada, sair boiando? Os exemplos absurdos ajudam a perceber que, para a configuração do fato gerador do ICMS, deve haver título jurídico que justifique a saída. **Assim, a circulação deve ser jurídica, implicando transferência de propriedade**. Nos casos em que o título jurídico não implica a transferência de propriedade, como na **locação** e no **comodato** (empréstimo gratuito de coisas não fungíveis), não há fato gerador do ICMS. No que concerne ao comodato, o STF editou a seguinte Súmula:

> **STF – Súmula 573 –** "Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato".

Uma outra matéria controversa era a possibilidade de considerar como fato gerador **o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte**, visto que a legislação do ICMS, assim

como a do IPI, adota a **regra da autonomia dos estabelecimentos**.

A situação proposta se subsume ao art. 12, I, da LC 87/1996, cuja redação é a seguinte:

> "Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
>
> I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular".

Ora, apesar de a sistemática da não cumulatividade garantir que o contribuinte poderá se creditar do montante pago no deslocamento, de forma a não sofrer prejuízo com a operação, não se deve esquecer que todos os estabelecimentos do mesmo titular são órgãos da mesma pessoa jurídica, de forma a não haver mudança de propriedade da mercadoria.

Seguindo o entendimento, o STJ editou Súmula cujo teor é o seguinte:

> **STJ – Súmula 166 –** "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

O entendimento aparece com frequência em provas. Como exemplo, transcreve-se a seguinte assertiva elaborada pelo CESPE no Exame de Ordem das Seccionais Nordeste da OAB, realizado em 2006: "O ICMS não incidirá sobre o deslocamento de mercadorias, feito por pessoa jurídica, de sua matriz para sua filial".

O item foi considerado **correto**, o que demonstra que o candidato que conhecesse o texto da lei, mas desconhecesse a jurisprudência, erraria a questão.

13.2.2.14 Bases de cálculo

Conforme já analisado, a base de cálculo do ICMS compreende o próprio montante do tributo (AI 319.670-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Informativo 405). A regra é válida para todos os casos, inclusive em se tratando de importações (CF, art. 155, § 2.º, XII, i).

Dessa forma, a alíquota efetiva do ICMS acaba por ser maior que a nominal, uma vez que o tributo incide sobre seu próprio valor.

A título de exemplo, se uma mercadoria foi vendida ao valor de RS 10.000,00, com uma alíquota de ICMS de 20%, o valor do tributo é de R$ 2.000,00, já embutidos no preço (imposto "por dentro"). Por conseguinte, é correto afirmar que o ICMS incidiu sobre a soma do valor pertencente ao comerciante (R$ 8.000,00) com o montante do próprio tributo (R$ 2.000,00). Repare-se qu e, se o tributo fosse calculado exclusivamente sobre o "custo", seria de apenas RS 1.600,00 (20% x R$ 8.000,00). Assim, a alíquota nominal de 20% corresponde um percentual efetivo de 25% (25% x RS 8.000,00 = R$ 2.000,00).

Segundo o art. 155, § 2.º, XI, da CF/1988, o ICMS **não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos**.

Quando uma alienação é feita por uma indústria para um comerciante (operação entre contribuintes do ICMS), ocorre o fato gerador do ICMS e do IPI. Nesse caso, a base de cálculo do ICMS não compreende o montante do IPI.

A título de exemplo, se o valor do produto é R$ 20.000,00 e a alíquota do IPI é de 10%, o montante cobrado do adquirente será de R$ 22.000,00, pois, ao contrário do ICMS, o IPI é calculado "por fora", não estando embutido no preço. Como a operação é entre contribuintes do ICMS, a base de cálculo do imposto não incluirá o montante do IPI, de forma que o ICMS, supondo-se a alíquota de 20%, será de R$ 4.000,00, já incluídos no preço pago.

Quando o adquirente não é contribuinte do ICMS (consumidor final ou empresa exclusivamente prestadora de serviços, por exemplo), o IPI faz parte da base de cálculo do ICMS. Mantidos os valores do exemplo anterior, o ICMS compreenderia, na sua base de cálculo, o montante do IPI, de forma que o valor a ser recolhido seria de R$ 4.400,00 (20% x R$ 22.000,00).

A Lei Complementar 87/1996, nos seus arts. 13 a 18, detalha as diversas regras relativas às bases de cálculo do ICMS. No art. 8.º da mesma Lei, são definidas as regras aplicáveis aos regimes de substituição tributária regressiva (inciso I) e progressiva (inciso II). Recomenda-se a leitura atenta a quem porventura for se submeter aos concursos que cobrem a legislação específica.

13.2.2.15 Contribuintes

A definição dos contribuintes do ICMS encontra-se no art. 4.º da LC 87/1996, nos seguintes termos (grifou-se):

> "Art. 4.º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade *ou* em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
>
> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:
>
> I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
>
> II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
>
> III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
>
> IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização".

Conforme já estudado, é necessária a habitualidade ou a realização de operações em volume que caracterize intuito comercial para que os bens sejam considerados mercadorias e, por conseguinte, o alienante seja considerado contribuinte do imposto. Caso contrário, a alienação será considerada esporádica, e o vendedor será tido por "alienante comum", não contribuinte do imposto, como no exemplo do particular que aliena seu veículo com o intuito de comprar um outro.

Os incisos do dispositivo tratam de situações em que a condição de contribuinte independe dos requisitos do *caput* (habitualidade ou volume que caracterize interesse comercial).

Assim, como já explicado no item 13.2.2.6, na importação, o ICMS incide sobre "bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade** ".

Da mesma forma, quem arremata um bem apreendido ou abandonado em procedimento licitatório na modalidade leilão (como aqueles costumeiramente realizados pela Receita Federal) é contribuinte do ICMS, mesmo que a operação seja esporádica e sem intuito de comercialização posterior do bem adquirido.

Quanto à tributação dos lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, ver item 13.2.2.10.2.

13.2.2.16 Lançamento

O ICMS é lançado **por homologação**, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada período de tempo determinado na lei, respeitando a sistemática de débitos e créditos, calcula o valor do imposto devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar **de ofício** as diferenças porventura devidas.

13.2.2.17 Visão geral do imposto

	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS
Função predominante	Fiscal
Princípio da legalidade	Admite exceção no caso da incidência monofásica sobre combustíveis definidos em lei complementar (a alíquota é fixada por convênio)
Princípio da anterioridade	Está sujeito, salvo o restabelecimento das alíquotas no caso da incidência monofásica sobre combustíveis definidos em lei complementar
Princípio da noventena	Está sujeito
	– operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Fato gerador	– fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.
Base de cálculo	É o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço respectivo
Contribuintes	É qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.
Lançamento	Por homologação
Cumulação de impostos	Pode ser cobrado em conjunto com o II e o IPI. No caso de mercadoria fornecida em conjunto com prestação de serviços, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS desde que o serviço esteja previsto na LC 116/2003, **com** ressalva de cobrança do ICMS
Características principais	Seletividade (opcional) e não cumulatividade (obrigatória)

13.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA somente foi previsto na Constituição Federal de 1967. Por conseguinte, não é feita qualquer menção ao tributo no Código Tributário Nacional, editado um ano antes.

Diante da falta de normas gerais editadas pela União, no que concerne ao IPVA, o STF entende que os Estados podem exercer a competência legislativa plena, conforme dispõe o art. 24, § 3.º, da CF/1988 (AgRg 167.777/SP e RE 191.703 AgR/SP).

Trata-se de tributo com finalidade marcantemente **fiscal**, pois tributa uma manifestação de riqueza do contribuinte com o objetivo de carrear recursos para os cofres públicos estaduais.

13.2.3.1 Disposições constitucionais sobre o IPVA

Após o advento da Emenda Constitucional 42/2003, a Constituição Federal passou a prever duas importantes regras a respeito do IPVA.

A primeira afirma que o imposto **terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal** (CF, art. 155, § 6.º, I). A regra é impositiva, devendo o Órgão legislativo adotar as providências para o cumprimento do mandamento constitucional.

Novamente aqui se atribui ao Senado Federal o papel de foro para uma discussão cujo objetivo é evitar a guerra fiscal (ou minorar-lhe os efeitos).

O problema se verificava quando alguns Estados diminuíam exageradamente as alíquotas do imposto para atrair proprietários de veículos domiciliados em outros Estados. A diminuição da alíquota era compensada pelo aumento do número de veículos licenciados, em detrimento dos demais Estados, para os quais a única alternativa viável era entrar na guerra e diminuir suas próprias alíquotas.

A segunda regra decorrente da EC 42/2003 foi a previsão de que o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo.

Atualmente, podem ser estipuladas alíquotas diferentes para veículos utilitários e de passeio (variação quanto ao tipo). Também podem ser criadas alíquotas menores para veículos de aluguel (táxi) e de transporte escolar, e maiores para veículos particulares (variação quanto à utilização).

Não obstante a autorização, dois critérios para diferenciação de alíquotas estão expressamente proibidos, de acordo com precedentes do STF.

Em primeiro lugar, não se pode tributar diferentemente veículos **nacionais e importados**, o que agrediria o princípio da não discriminação com base na procedência ou destino, previsto no art. 152 da CF/1988, bem como a **cláusula do tratamento nacional**, que prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado, quando este ingressa regularmente no território nacional, e o produto similar nacional.

Para uma análise detalhada da matéria relativa à **cláusula do tratamento nacional**, prevista no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, do qual o Brasil é signatário, recomenda-se a leitura do item 3.2.2.1.4 do Capítulo 3.

Também não é possível vislumbrar a possibilidade de adoção de alíquotas diferenciadas com base no "tipo do veículo" como uma autorização para tributar diferentemente **veículos terrestres, aquáticos ou aéreos**, porque, conforme será detalhado no item subsequente, **o STF entende que o IPVA somente pode incidir sobre os veículos terrestres**.

Por fim, é oportuno relembrar que, com o advento da Emenda Constitucional 41/2003, o IPVA ficou sujeito à noventena (anterioridade nonagesimal). Entretanto, por força do art. 150, § 1.º, da CF/1988, **as alterações da base de cálculo do tributo não estão sujeitas ao princípio**.

13.2.3.2 Fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA

Conforme visto no item 13.2.3, não há norma nacional definindo fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA, o que defere aos Estados o exercício da competência legislativa plena em tal

matéria. Tal liberdade, no entanto, deve ser desfrutada dentro do razoável, não sendo possível que os Estados estipulem fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes que extrapolem a competência tributária, sendo necessário respeito ao conteúdo semântico da expressão "propriedade de veículos automotores", que delimita a riqueza que pode ser objeto de tributação.

Assim, a hipótese de incidência será a de encontrar-se alguém na situação de proprietário de veículo automotor na data em que a lei considera efetivamente verificado o fato gerador do tributo (normalmente, o dia 1.º de janeiro de cada exercício financeiro).

Grandes debates surgiram acerca da possibilidade de considerar fato gerador do tributo a propriedade de embarcações e aeronaves, dada a expressão genérica utilizada pelo texto constitucional ("veículos automotores"). No julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários 134.509/AM e 255.111/SP, a polêmica foi resolvida no sentido de que **o campo de incidência do IPVA *não* inclui embarcações e aeronaves**.

Na análise, o redator do Acórdão, Ministro Sepúlveda Pertence, transcreveu longo e notável parecer do Ministério Público Federal no qual havia a retrospectiva histórica do tributo, e verificou que o IPVA foi criado em substituição à extinta **Taxa Rodoviária Única**, de modo que seus aspectos conceituais deveriam ser tomados em harmonia com o tributo extinto, inclusive no que concerne à **incidência exclusiva sobre veículos terrestres**.

Posteriormente, na sessão realizada em 11 de abril de 2007, o STF, invocando os mesmos fundamentos, reafirmou sua jurisprudência e declarou a não recepção do inciso II do art. 5.º da Lei 948/1985, do Estado do Rio de Janeiro, que previa a incidência do IPVA sobre embarcações (RE 379.572/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes – noticiado no Informativo 462 do STF).

A **base de cálculo** do imposto necessariamente deve quantificar o fato gerador, podendo ser definida como o **valor venal do veículo**. Suas alterações não estão sujeitas ao princípio da noventena, consoante dispõe o art. 150, § 1.º, da CF/1988.

O **contribuinte** deve ser o proprietário do veículo automotor, única pessoa que possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (propriedade do veículo).

13.2.3.3 Lançamento

A autoridade administrativa constitui o crédito tributário relativo ao IPVA utilizando-se das informações que constam no seu banco de dados relativos à propriedade de veículos automotores licenciados no Estado.

Até o momento em que é notificado, o sujeito passivo não participa do procedimento de lançamento, pois não elabora declarações nem antecipa quaisquer valores.

O imposto é, portanto, sujeito a lançamento **de ofício**.

13.2.3.4 Visão geral do imposto

	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

Função predominante	Fiscal
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Está sujeito, salvo alteração da base de cálculo (art. 150, § 1.º, da CF)
Fato gerador	É a propriedade do veículo automotor
Base de cálculo	É o valor do veículo, dependendo do seu ano de fabricação, marca e modelo
Contribuintes	É o proprietário do veículo
Lançamento	De ofício
Características principais	Somente incide sobre veículos automotores terrestres

13.3 IMPOSTOS MUNICIPAIS

Os Municípios têm competência para instituir os três impostos previstos no art. 156 da CF/1988, quais sejam o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; o imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI; e o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

Ressalvada a hipótese de Emenda à Constituição, não há qualquer possibilidade de os Municípios instituírem quaisquer impostos além dos três que lhes foram deferidos pela Carta Magna. Portanto, ao contrário da União Federal, que possui as competências residual e extraordinária (CF, art. 154, I e II), a lista de impostos municipais é **exaustiva**.

13.3.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

Consoante já estudado, o complexo sistema tributário brasileiro optou por instituir dois impostos sobre a propriedade imobiliária, de forma que o IPTU incide sobre os imóveis localizados em áreas urbanas e o ITR sobre aqueles situados em área rural.

Não obstante a semelhança no tocante à espécie de riqueza tributada, ITR e IPTU diferem bastante quando analisados sob o ponto de vista de suas principais finalidades.

O ITR é imposto precipuamente extrafiscal, conclusão a que se chega pela simples leitura do art. 153, § 4.º, I, da CF/1988, que determina a fixação de suas alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

O IPTU, por sua vez, possui característica predominantemente fiscal, sendo importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal, prevista no art. 182, § 4.º, II, da CF/1988, conforme se passa a analisar.

13.3.1.1 Progressividade fiscal em razão do valor do imóvel

A Emenda Constitucional 29/2000 autorizou que as alíquotas do IPTU sejam progressivas em razão

do valor do imóvel. Mesmo antes da autorização expressa, vários Municípios adotaram tal técnica, sob o argumento de que seria presumível que os imóveis mais valiosos pertencessem a pessoas com maior capacidade contributiva, de forma que a progressividade da alíquota seria uma maneira de tornar a incidência tributária mais isonômica.

Entendendo que o art. 145, § 1.º, da CF/1988 somente permitia que os **tributos pessoais** tivessem sua incidência ajustada de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, o STF considerou inconstitucionais todas as leis que estabeleceram a progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor do imóvel, antes da autorização formal dada pela EC 29/2000.

O entendimento do Tribunal ficou cristalizado na Súmula 668, cuja redação é a seguinte:

> **STF – Súmula 668 –** "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

É preciso registrar, porém, que a inconstitucionalidade de que trata a Súmula 668 não afasta a cobrança total do tributo, permanecendo exigível a parcela resultante da aplicação da alíquota mínima legalmente prevista, conforme a destinação do imóvel. Essa foi a conclusão a que chegou o Plenário do STF, no julgamento do RE 602.347/MG, que tinha por objeto o exame da possibilidade de cobrança do IPTU pela menor alíquota, nos casos verificados entre 1995 e 1999 (anteriores à EC 29/2000).

O entendimento assentado pela Corte funda-se na teoria da divisibilidade da lei, segundo a qual somente as normas viciadas são declaradas inconstitucionais, não devendo o juízo de censura estender-se às outras partes do diploma legal. Uma vez que as leis municipais em questão são inconstitucionais apenas na parte relativa à progressividade das alíquotas, a maioria dos Ministros optou por "manter a exigibilidade do tributo com redução da gravosidade ao patrimônio do contribuinte ao nível mínimo, ou seja, adotando-se a alíquota mínima como mandamento da norma tributária" (RE 602.347/MG).

Quanto à possibilidade de alíquotas progressivas serem fixadas com a finalidade extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, a ressalva decorre do fato de a Constituição Federal prever, desde a promulgação do seu texto originário, tal espécie de providência, cujos detalhes serão estudados no tópico seguinte.

No que concerne à progressividade de alíquotas com base no valor do imóvel, devem ser observados os seguintes requisitos e características:

a) somente é legítima a partir do advento da Emenda Constitucional 29, de 13 de setembro de 2000;
b) tem objetivo fiscal, pois, ao aumentar as alíquotas incidentes sobre os imóveis mais valiosos – presumivelmente pertencentes a pessoas de maior capacidade econômica –, visa a incrementar a arrecadação, retirando mais de quem mais pode pagar;
c) deve-se ater aos limites do razoável, sob pena de incidir em efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, IV, da CF/1988.

Ressalte-se não ser correta a afirmação genérica no sentido de que, a partir da EC 29/2000, os

impostos reais passaram a poder ser progressivos. A citada Emenda criou exceção a uma regra e, conforme é cediço em hermenêutica, as exceções devem ser interpretadas restritivamente.

Em 2013, o STF promoveu uma importante evolução no seu entendimento que pode ter o condão de resultar no futuro cancelamento da Súmula 668. Trata-se do julgamento proferido nos autos do Recurso Extraordinário 562.045/RS, em que a Corte aceitou a progressividade das alíquotas do ITCMD (imposto real) do Estado do Rio Grande do Sul. No julgado, o Supremo expressamente afirmou que "essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva". Para uma melhor compreensão da mudança e de suas possíveis repercussões no direito tributário brasileiro, recomenda-se uma atenta leitura do item 2.6.3 do Capítulo 2 desta obra.

Não obstante o novo julgado mostrar uma tendência em sentido oposto, para os que se preparam para provas de concurso público, ainda se recomenda que sejam consideradas corretas as assertivas que adotem o entendimento literal da Súmula 668. Na mesma linha dessa Súmula, manifestando um posicionamento que também pode vir a ser alterado, o STF tem diversos precedentes no sentido de não ser possível a progressividade de alíquotas do IPTU com base no número de imóveis do contribuinte. A sistemática teria o mesmo fundamento filosófico da progressividade baseada no valor do imóvel, qual seja tributação mais gravosa para quem presumivelmente tem maior capacidade contributiva. Entretanto, em face da falta de autorização constitucional, a impossibilidade seria notória, o que, repise-se, pode vir a ser alterado, tendo em vista os novos ares decorrentes do julgado proferido nos autos do já citado RE 562.045/RS. De qualquer forma, registre-se que os citados precedentes deram origem à Súmula 589 do STF, abaixo transcrita:

> **STF – Súmula 589 –** "É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte".

13.3.1.2 Progressividade extrafiscal

Segundo o art. 182, § 4.º, da CF/1988, é facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento.

No caso de o particular não atender à exigência do Poder Público, o próprio dispositivo prevê um conjunto de providências sucessivas. A segunda delas, logo após o parcelamento ou edificação compulsórios, é a adoção de **IPTU progressivo no tempo**.

A previsão já constava do texto originário da Constituição Federal de 1988, não decorrendo de emenda. Sua legitimidade, no atual ordenamento jurídico-constitucional, remonta à promulgação da Carta Magna. Além desse aspecto, a progressividade ora analisada é diferente daquela estudada no item 13.3.1.1 pelos seguintes motivos:

a) Tem **objetivo extrafiscal**, pois o escopo da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento. A arrecadação advinda de tal situação é

mero efeito colateral do tributo.

b) **O parâmetro para a progressividade não é o valor do imóvel, mas, sim, o passar do tempo sem o adequado aproveitamento do solo urbano**. Logo, na progressividade fiscal prevista no art. 156, § 1.º, I, da CF/1988, quanto mais valioso o imóvel, maior a alíquota incidente. Já na progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, § 4.º, II, da CF/1988, quanto mais tempo mantida a situação agressiva à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicável no lançamento do IPTU.

A hipótese se encontra regulada pelo Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), que prevê como consequência do descumprimento das condições e prazos para o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a aplicação do IPTU progressivo no tempo pelo prazo de cinco anos consecutivos (art. 7.º).

A lei municipal específica determinará a alíquota do IPTU aplicável a cada ano, obedecendo à restrição de que a mesma não exceda duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15% (§ 1.º do art. 7.º do Estatuto da Cidade). A limitação tem por objetivo garantir que a progressividade não venha a gerar efeito confiscatório, o que é constitucionalmente vedado (CF, art. 150, IV).

Para garantir que o objetivo constitucional não seja prejudicado pela concessão de benefícios fiscais, o § 3.º do dispositivo legal veda a concessão de isenções e anistias relativas à tributação progressiva objeto de estudo.

13.3.1.3 Diferenciação de alíquotas de acordo com o uso e a localização do imóvel

Em primeiro lugar, uma questão terminológica. Não se pode afirmar que a diferenciação de alíquotas aqui tratada é mais um caso de **progressividade**.

Na progressividade, se estabelece uma função quase linear entre uma grandeza e outra, de forma que o crescimento de uma implicará a majoração da outra. Assim, na progressividade fiscal do IPTU, ao aumento da base de cálculo corresponderá um incremento da alíquota. Já na progressividade extrafiscal, um aumento no tempo de descumprimento das imposições do Município trará uma majoração na alíquota do imposto.

Nos casos agora estudados, os parâmetros que justificam a diferenciação das alíquotas não têm expressão numérica, sendo meras situações de fato.

Assim, a alíquota pode variar com o **uso do imóvel**, existindo alíquotas diferentes para imóveis comerciais, industriais e residenciais.

Também é possível a variação da alíquota de acordo com a **localização do imóvel**, o que permite, por exemplo, a criação de tabelas diferentes de alíquotas de IPTU para bairros de classe alta, média e baixa.

É interessante notar que, em atenção ao princípio da isonomia, o STF, mesmo antes do advento da EC 29/2000 – que autorizou a diferenciação da alíquota com base no uso do imóvel –, entendeu ser possível a redução do IPTU sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outro. O

entendimento está cristalizado na Súmula 539 do STF, abaixo transcrita:

> **STF – Súmula 539 –** "É constitucional a lei do município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro".

13.3.1.4 Fato gerador

Segundo o art. 32 do CTN, o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

A Constituição Federal afirma que o IPTU é imposto sobre a **propriedade**, enquanto o CTN o faz incidir sobre **propriedade**, **domínio útil e posse**. Sobre a possibilidade de extensão, ver o item 13.3.1.6 deste Capítulo (contribuinte).

Com relação aos conceitos de **propriedade** e de **bens imóveis por natureza ou acessão física**, ver comentários relativos ao fato gerador do ITR (item 13.1.6.4 deste Capítulo).

Resumidamente, na análise dos conceitos, concluiu-se que:

São bens **imóveis por natureza** "o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo".

São **bens imóveis por acessão física** tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

O IPTU incide sobre os dois grupos de imóveis, de forma que, se o particular construir benfeitorias, ampliando a área construída do imóvel (acessão física), haverá agravamento do imposto incidente.

Com relação à definição do que se entende por área urbana do Município (o que vai delimitar, por exclusão, sua área rural), o § 1.º do art. 32 do CTN dispõe:

> "Art. 32. (…)
>
> § 1.º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
>
> I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
>
> II – abastecimento de água;
>
> III – sistema de esgotos sanitários;
>
> IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
>
> V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
>
> § 2.º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior".

Para o STJ, “o fato de parte de um **imóvel urbano** ter sido declarada como **Área de Preservação Permanente (APP)** e, além disso, sofrer **restrição administrativa** consistente na proibição de construir (nota *non aedificandi*) não impede a incidência de IPTU sobre toda a área do imóvel” (REsp 1.482.184/RS – grifou-se). O entendimento do Tribunal baseia-se, em suma, na tese de que o referido ônus não acarreta o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação do bem, apenas restringindo o exercício desses direitos. Por essa razão, **o IPTU afigura-se, então, exigível**.

Convém salientar que uma linha de raciocínio sutilmente diferente é adotada pelo STJ na hipótese de o **imóvel rural encontrar-se invadido** (por exemplo, pelo Movimento dos Sem Terra – MST), pois, nesse caso específico, considera-se **inexigível o ITR**. Ocorre que, diferentemente da restrição administrativa que proíbe a construção, a invasão do imóvel torna a propriedade mera ficção jurídica, inexistindo qualquer resquício de posse, possibilidade de uso ou fruição do bem. E, diante do **esvaziamento dos elementos de propriedade** e sem o devido êxito do processo de desapropriação, **há o desaparecimento da base material do fato gerador do ITR**, tornando-o, pois, inexigível (REsp 1.144.982/PR – Informativo 411 do STJ).

13.3.1.5 Base de cálculo

Segundo o art. 33 do CTN, a base do cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. O parágrafo único do dispositivo afirma que, na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Não poderia ser de outra forma, pois o IPTU incide apenas sobre os **imóveis por natureza ou acessão física**, e os bens relacionados no dispositivo se enquadravam, com absoluta precisão, na antiga definição constante do Código Civil de 1916, hoje revogado, de **bens imóveis por acessão intelectual**, estando, por isso, fora do campo de incidência do imposto.

Com o advento da Emenda Constitucional 41/2003, o IPTU ficou sujeito à noventena (anterioridade nonagesimal). Entretanto, por força do art. 150, § 1.º, da CF/1988, **as alterações da base de cálculo do tributo não estão sujeitas ao princípio**.

13.3.1.6 Contribuinte

Segundo o art. 34 do Código Tributário Nacional, contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Proprietário é quem possui título de domínio devidamente registrado no Cartório de Registro de Imóveis.

Titular do domínio útil é a pessoa que recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto. É o caso do enfiteuta ou foreiro nos casos de constituição de enfiteuses.

Ressalte-se que o Código Civil atual proibiu a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior (CC, art. 2.038).

Nos termos do art. 1.196 do Código Civil, considera-se **possuidor** todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Assim, no direito civil brasileiro, a posse não requer nem a intenção de dono e nem o poder físico sobre o bem, materializando-se como uma relação entre a pessoa e a coisa.

Entretanto, o STJ entende que somente é contribuinte do IPTU "o possuidor por direito real que exerce a posse com *animus* definitivo" (REsp 325.489). Do pedagógico voto da Ministra-Relatora Eliana Calmon, pode se extrair o seguinte excerto (grifou-se):

> "Examinando-se o art. 34 do CTN, pode-se ter uma errônea ideia, por apontar o artigo como contribuinte o possuidor a qualquer título.
>
> Doutrinariamente, distingue-se a posse oriunda de direito real, situação em que assume o possuidor o ônus do proprietário, da oriunda de direito pessoal, quando detém esse título pela só existência de um contrato, tal como a locação, o comodato etc.
>
> O certo é que **somente contribui para o IPTU o possuidor que tenha *animus domini***, como ensina o professor Odmir Fernandes (*Código Tributário Nacional*, São Paulo: RT, p. 97).
>
> **Assim, jamais poderá ser chamado como contribuinte do IPTU o locatário ou o comodatário** " (STJ, 2.a T., REsp 325.489/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 19.11.2002, *DJ* 24.02.2003, p. 217).

Para o STJ, o art. 34 do CTN oferece **alternativas** ao legislador municipal, que pode optar por definir qualquer das pessoas previstas (proprietário, titular da posse ou do domínio útil) como contribuinte do imposto. No compromisso de compra e venda, por exemplo, o promitente vendedor tem a propriedade registrada no registro de imóveis (é proprietário) e o promitente comprador tem a posse do imóvel com indiscutível ânimo de dono (é titular da posse), de forma que **a lei municipal pode eleger um ou outro como contribuinte do imposto**, no intuito de facilitar a arrecadação (STJ, 1.ª Seção, REsp 1.111.202-SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 10.06.2009, *DJe* 18.06.2009).

Posteriormente, o STJ sumulou seu entendimento nos seguintes termos:

> **STJ – Súmula 399 –** Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

A redação da súmula é excessivamente resumida, podendo induzir a uma interpretação equivocada. Há de se recordar que, como decorrência do art. 146, III, *a*, da Constituição Federal, cabe exclusivamente à lei complementar de caráter nacional a definição dos contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional. Todavia, no caso do IPTU, o contribuinte foi definido de forma alternativa pelo CTN (norma recepcionada com força de lei complementar, conforme detalhado no item 3.1.1.1 desta obra). Assim, é exclusiva e excepcionalmente em face de tal alternatividade definida na lei nacional que pode ser enxergada a possibilidade de a legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU, conforme sumulado.

13.3.1.7 Lançamento

A autoridade administrativa constitui o crédito tributário relativo ao IPTU utilizando-se das informações que constam no seu banco de dados relativas à propriedade de imóveis na área urbana no Município.

Até o momento em que é notificado, o sujeito passivo não participa do procedimento de lançamento, pois não elabora declarações nem antecipa quaisquer valores.

Conforme sumulado pelo STJ (Súmula 397), **a simples remessa do carnê para pagamento do IPTU ao endereço do contribuinte configura notificação de lançamento**. Na prática, se o contribuinte quiser alegar que o crédito tributário foi atingido pela decadência, em virtude de o lançamento não haver sido realizado no prazo legal, terá o ônus de provar que o carnê não foi recebido, ou seja, será necessária a produção da dificílima prova negativa (prova de que algo não aconteceu). Nessa linha, num dos julgados que deram origem à edição do verbete sumular, o STJ afirmou o seguinte:

> "A notificação deste lançamento ao contribuinte ocorre quando, apurado o débito, envia-se para o endereço do imóvel a comunicação do montante a ser pago. Como bem ressaltou o acórdão, há presunção de que a notificação foi entregue ao contribuinte que, não concordando com a cobrança, pode impugná-la administrativa ou judicialmente. Caberia ao recorrente, para afastar a presunção, comprovar que não recebeu pelo correio o carnê de cobrança (embora difícil a produção de tal prova), o que não ocorreu neste feito" (REsp 168.035/SP, 2.ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* 24.09.2001).

Nos termos expostos, fica fácil perceber que o IPTU é sujeito a lançamento **de ofício**.

13.3.1.8 Visão geral do imposto

	Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana – IPTU
Função predominante	Fiscal (exceção: extrafiscal – art. 182, § 4.º, II, da CF/1988)
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Está sujeito (exceto em relação às alterações da base de cálculo do tributo)
Fato gerador	A propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município
Base de cálculo	É o valor venal do imóvel
Contribuintes	É o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título
Lançamento	De ofício

13.3.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI

Conforme ressaltado quando da análise do ITCMD estadual, o Código Tributário Nacional trata de um único imposto de transmissão, de competência estadual, incidente exclusivamente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (arts. 35 a 42). Entretanto, com a Constituição Federal de 1988, foi prevista a criação de dois impostos de transmissão, um **estadual (ITCMD)** e outro **municipal (ITBI)**.

A atual atribuição constitucional de competência é precisa, de forma a evitar conflitos entre Estados e seus respectivos Municípios. Assim, **se a transmissão é *causa mortis*, incide o ITCMD; se é *inter vivos*, deve-se verificar se ocorreu por ato oneroso ou a título gratuito (doação). No primeiro caso, incide o ITBI; no segundo, o ITCMD.** Em ambas as hipóteses, a tributação tem finalidade **fiscal**.

Nessa linha, segundo o art. 156, II, da CF/1988, compete aos Municípios instituir imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Sobre a definição de bens imóveis, por natureza ou acessão física, ver comentários feitos na análise do fato gerador do ITR (item 13.1.6.4 deste Capítulo).

Os direitos reais estão enumerados no art. 1.225 no Código Civil, conforme a seguir transcrito:

> "Art. 1.225. São direitos reais:
> I – a propriedade;
> II – a superfície;
> III – as servidões;
> IV – o usufruto;
> V – o uso;
> VI – a habitação;
> VII – o direito do promitente comprador do imóvel;
> VIII – o penhor;
> IX – a hipoteca;
> X – a anticrese
> XI – a concessão de uso especial para fins de moradia; (Incluído pela Lei 11.481/2007)
> XII – a concessão de direito real de uso". (Incluído pela Lei 11.481/2007)

A rigor, como a propriedade é legalmente definida como direito real, é correto afirmar que o ITBI incide sobre a transmissão onerosa de direitos reais, exceto os de garantia.

A incidência também vai ocorrer na cessão de direitos de aquisição dos imóveis. Ressalte-se que o direito do promitente comprador do imóvel (direito de aquisição decorrente do contrato de compromisso de compra e venda) já está legalmente incluído entre os direitos reais sobre imóveis (inciso VII acima transcrito), de forma que sua transmissão já estaria sujeita ao tributo, independentemente da regra extensiva.

Por outro lado, estão excluídas do campo de incidência do ITBI as transmissões de direitos reais de

garantia (penhor, hipoteca e anticrese). **Como o penhor se refere a bens móveis, as exceções são apenas a hipoteca e a anticrese**.

O **ITBI também não incide sobre as transmissões originárias**, como por usucapião (CC, art. 1.238) ou por acessão (CC, art. 1.248). Nesse sentido, a FCC, no concurso para provimento de cargos de Auditor Fiscal do Tesouro Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco (SEFAZ-PE), realizado em 2014, considerou **correto** o item afirmando que "o ITBI não incide sobre os bens imóveis objeto de usucapião e desapropriação, por serem formas de aquisição originária de propriedade".

Por fim, sendo o ITBI um tributo real, incidindo sobre coisas (tecnicamente, seria melhor afirmar que incide sobre a expressão econômica de um negócio jurídico), é aplicável o entendimento já analisado no sentido de ser impossível a aplicação de alíquotas progressivas. A matéria está sumulada pelo STF, nos seguintes termos:

> **Súmula STF 656 –** "É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel".

No entanto, conforme destacado no tópico 13.3.1.1 deste Capítulo, em 2013, o STF promoveu uma importante evolução no seu entendimento que pode ter o condão de resultar no futuro cancelamento da Súmula acima transcrita. A novidade decorreu do julgamento do Recurso Extraordinário 562.045/RS, em que o Tribunal considerou **constitucional** a progressividade das alíquotas do ITCMD (imposto real) do Estado do Rio Grande do Sul. No julgado, a Suprema Corte asseverou que "essa progressividade não é incompatível com a Constituição Federal nem fere o princípio da capacidade contributiva". Para uma melhor compreensão da novidade e de suas possíveis repercussões no sistema tributário nacional, remete-se o leitor ao tópico 2.6.3 do Capítulo 2 desta obra.

13.3.2.1 Definição do Município competente para a cobrança

Como o ITBI incide apenas sobre a transferência de bens imóveis e direitos a eles relativos, a regra relativa ao Município competente para a cobrança é única e bastante simples. O imposto compete ao Município da **situação do bem**.

Assim, se um imóvel está localizado em Belo Horizonte – MG, pertence a um proprietário domiciliado em Unaí – MG e é alienado a alguém domiciliado em Goiânia – GO, o imposto caberá a Belo Horizonte, Município da situação do bem.

Ressalte-se que, se o imóvel estiver localizado em quaisquer das cidades do Distrito Federal, a este caberá o imposto, pois o Distrito Federal não é, e nem pode ser, dividido em Municípios.

13.3.2.2 A imunidade nos eventos societários

Nos termos do inciso I do § 2.º do art. 156 da CF/1988, o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em **realização de capital**, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou

direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Apesar de soar estranho enquadrar uma transferência de propriedade envolvendo pessoas jurídicas como uma operação *inter vivos*, a transmissão que se enquadre na definição legal do fato gerador do ITBI está sujeita ao imposto.

Entretanto, optou o legislador constituinte originário por imunizar as operações listadas no inciso I do § 2.º do art. 156 da CF/1988. Trata-se de uma imunidade tributária objetiva, que visa a estimular a capitalização e o crescimento das empresas e a evitar que o ITBI se transformasse num estímulo contrário à formalização dos respectivos negócios.

A principal característica de uma pessoa jurídica é possuir direitos e obrigações diferentes dos relativos às pessoas físicas que integram seu quadro societário.

A título de exemplo, na criação de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócio incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica um valor a título de realização de capital. Suponha-se que um dos sócios integralizou sua quota por meio da entrega de um imóvel. A transferência não se deu a título gratuito, pois o sócio passa a ter uma quota do capital da empresa e, se não existisse regra imunizante objeto de estudo, haveria a incidência do ITBI.

Na situação proposta, a incidência tributária serviria como um estímulo para que a criação da empresa não fosse formalizada, o que levou o legislador constituinte a estatuir a regra imunizante.

Se, mais à frente, a sociedade criada vier a ser extinta, a entrega de imóvel a um sócio, como parcela que lhe cabe do capital social, também não estará sujeita a incidência tributária.

Por força do mesmo dispositivo constitucional, as operações de fusão, incorporação e cisão de pessoas jurídicas também estão imunizadas. Entretanto, nesses casos, se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, haverá incidência. É o caso de uma imobiliária incorporar uma outra, caso em que haverá incidência do ITBI quanto aos imóveis transmitidos, visto que a operação pode ser considerada uma simples atuação da entidade dentro de sua atividade preponderante, o que justifica a tributação.

O CTN estipula regra semelhante no seu art. 36, definindo, no artigo subsequente, o que se considera atividade preponderante, nos seguintes termos:

> "Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.
>
> § 1.º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.
>
> § 2.º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.
>
> § 3.º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos

da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data”.

13.3.2.3 Imunidade na transferência decorrente de reforma agrária

Dispõe o § 5.º do art. 184 da CF/1988:

> “§ 5.º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

Novamente, há de ser aplicada a lição no sentido de que, se a Constituição diretamente impede a incidência tributária sobre determinado fato, o caso é de imunidade, não importando a terminologia utilizada no texto para descrever a situação.

A regra tem por objetivo desonerar o processo de expropriação e, por conseguinte, a realização da reforma agrária. No julgamento do RE 169.628/DF, o STF, além de reafirmar que o caso é de imunidade, deixou assente que a não incidência não beneficia o terceiro adquirente dos títulos da dívida agrária, porque este realiza “ato mercantil, em negócio estranho à reforma agrária”, não sendo destinatário da proteção constitucional.

13.3.2.4 Fato gerador

Com base numa leitura do art. 35 do CTN à luz do art. 256, II, da CF/1988, o fato gerador do ITBI é a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

No direito brasileiro, a **transmissão da propriedade imobiliária ocorre mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis**, de forma que, antes do registro, o alienante continua na condição de dono do imóvel (CC, art. 1.245 e seu parágrafo único).

Apesar de a legislação da maioria dos Municípios brasileiros exigir o pagamento do tributo no momento do registro da escritura no cartório de notas, – antes, portanto, do registro no Cartório de Imóveis –, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da impossibilidade da cobrança do tributo antes deste segundo registro. Nessa linha, as contundentes palavras da Corte, proferidas no julgamento do RMS 10.650-0/DF:

> “1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da lei civil, com o registro no cartório imobiliário. 2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor” (STJ, 2.ª T., RMS 10.650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 16.06.2000, *DJ* 04.09.2000, p. 135).

O STJ tem aplicado a mesma linha de raciocínio ao compromisso de compra e venda não registrado, não o considerando fato gerador do ITBI (STJ, 1.ª T., AgRg REsp, 327.188/DF, Rel. Min. Humberto

Gomes de Barros, j. 07.05.2002, *DJ* 24.06.2002, p. 203).

Nas provas de concurso público, o entendimento jurisprudencial tem sido seguido à risca. A título de exemplo, o CESPE, no concurso para provimento dos cargos de Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás, realizado em 2007, considerou **correto** o item afirmando que "o registro imobiliário é o fato gerador do ITBI".

13.3.2.5 Base de cálculo

O art. 38 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Valor venal é o valor de mercado do bem imóvel por natureza ou acessão física, excluindo-se tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade, que, por serem bens imóveis por acessão intelectual, estão constitucionalmente fora do campo de incidência do tributo.

Apesar de a definição legal estabelecer a mesma base de cálculo para o IPTU e para o ITBI – o valor venal do imóvel –, a jurisprudência admite que na prática os valores sejam distintos (STJ, 2ª T., AREsp 95.738/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJ* 08.03.2012). Isso porque, enquanto o cálculo do IPTU considera uma planta genérica de valores, o ITBI é calculado a partir da transação efetivamente realizada (valor venal real do bem), que, por óbvio, apresenta uma avaliação de mercado mais precisa.

Na esteira do entendimento jurisprudencial, a FCC, no concurso para provimento de cargos de Auditor Fiscal do Tesouro Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco (SEFAZ-PE), realizado em 2014, considerou **errada** a seguinte assertiva: "O valor venal do imóvel, para fins de cálculo do ITBI e do IPTU, deve ser igual, pois ambos os impostos possuem a mesma base de cálculo."

Em regra, adota-se como base de cálculo do ITBI o valor da transação conforme indicado pelo contribuinte. Verificando-se, contudo, que o valor informado notoriamente não corresponde à realidade de mercado – e, no Brasil, é prática bastante comum a declaração de valor inferior –, o Fisco poderá arbitrar o valor do imposto, nos termos do art. 148 do CTN (STJ, 1ª T., REsp 1.057.493/SP). Para um estudo mais aprofundado da técnica de arbitramento, recomenda-se a leitura do item 7.2.2.2 do Capítulo 7 desta obra.

Ainda em virtude da circunstância de a base de cálculo do ITBI exprimir o valor real de mercado, o STJ entende que, se o imóvel foi adquirido em **hasta pública**, a base de cálculo será o **valor da arrematação** (STJ, 1ª T, REsp 1.188.655/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, j. 20.05.2010, *DJe* 08/06/2010) e não o da avaliação judicial.

13.3.2.6 Contribuinte

Nos termos do art. 42 do Código Tributário Nacional, contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Deve-se entender que o legislador municipal tem autonomia para a definição legal do contribuinte do ITBI, desde que a indicação recaia sobre uma das partes da operação tributada, pois, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com a situação que

constitua o fato gerador da obrigação.

Não obstante a autonomia, a regra tem sido que as leis municipais definam como contribuinte o **adquirente** do bem ou direito.

13.3.2.7 Lançamento

O ITBI é lançado **por declaração**, uma vez que, à semelhança do ITCMD estadual, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base em informações prestadas pelo próprio sujeito passivo ou por terceiro. Eventuais omissões do sujeito passivo no dever de prestar informações podem ensejar, respeitado o prazo decadencial, o lançamento **de ofício** do tributo devido.

13.3.2.8 Visão geral do imposto

	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI
Função predominante	Fiscal
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Está sujeito
Fato gerador	I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II
Base de cálculo	É o valor venal dos bens ou direitos transmitidos
Contribuinte	É qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei (geralmente é o adquirente do bem ou direito)
Lançamento	Por declaração

13.3.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

Segundo o art. 156, III, da CF/1988 compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Assim, ressalvados os serviços constitucionalmente colocados sobre o campo de incidência do ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal), qualquer serviço pode ser tributado pelos Municípios, desde que **definido em lei complementar**. O tributo possui nítida finalidade **fiscal**, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios.

A prestação de serviços é disciplinada pelo Código Civil, de forma que a lei tributária não pode alterar sua definição, conteúdo e alcance, conforme dita o art. 110 do CTN.

Segundo a concepção civilista, **a prestação de serviços se afigura como obrigação de fazer**, o que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a impossibilidade de se confundir a locação de serviços – cuja tributação é legítima – com a locação de bens móveis – de tributação impossível (RE 116.121).

Com a edição da Lei Complementar 116/2003, o legislador tentou colocar a locação de bens móveis expressamente na lista dos serviços sujeitos ao ISS (item 3.01), o que não chegou a prosperar por conta de veto do Presidente da República, que invocou a citada jurisprudência do STF para fundamentar a providência.

Não obstante, o próprio Supremo tem o entendimento de que é **constitucional a incidência de ISS sobre operações de "leasing" financeiro, serviço expressamente previsto na lista** (item 15.09) e cujas características são detalhadas no item 13.2.2.7 desta obra (Pleno, RE 547.245/SC, rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, *DJe* 14.12.2009).

13.3.3.1 Regime de alíquotas e concessão de benefícios do ISS

Conforme analisado anteriormente, o ISS é o terceiro imposto em que o legislador constituinte repartiu o que os sistemas tributários mais racionais denominam de imposto sobre o valor agregado (IVA).

Na parte não federal do IVA (ICMS estadual e ISS municipal) a tendência à guerra fiscal fez com que o legislador constituinte optasse por submeter algumas matérias à regulamentação nacional. Daí a detalhada disciplina constitucional dada ao ICMS e a previsão de lei complementar tratar de relevantes aspectos concernentes ao tributo.

No que se refere ao ISS, a Constituição Federal estipulou, principalmente a partir da Emenda Constitucional 37/2002, regras que permitem ao Congresso Nacional restringir a autonomia municipal no exercício da competência relativa ao tributo, dificultando a deflagração de guerra fiscal. Apesar de ser plausível a tese de que a Emenda, sob o argumento de proteger o pacto federativo, acabou por feri-lo, para os objetivos desta obra, a novidade será presumida constitucional.

A maneira mais comum como se dava a guerra fiscal do ISS era os Municípios estipularem alíquotas irrisórias para o tributo, atraindo empresas para os respectivos territórios, uma vez que a competência para a cobrança era, em regra, do Município em que estava domiciliado o prestador de serviço.

Noticiou-se, por exemplo, que Municípios da região metropolitana de São Paulo reduziram a alíquota do ISS para 0,5% (meio ponto percentual), o que equivalia a um décimo do que era cobrado na Capital. Dessa forma, as empresas que mudassem formalmente suas sedes para tais Municípios gozariam de uma redução de 90% (noventa por cento) na carga relativa ao tributo.

No final das contas, todos os Municípios acabavam perdendo, pois quem tem um aparente ganho, sujeita-se a perdas futuras, uma vez que os demais Municípios entrarão na guerra. Há de se recordar, também, que a população dos Municípios menos estruturados utiliza os serviços dos Municípios maiores, de forma que a diminuição na qualidade de tais serviços também acaba por repercutir negativamente para

a população daqueles entes que tiveram algum ganho momentâneo na batalha.

Por tudo, visando a restringir a possibilidade da beligerância fiscal, o art. 156, § 3.º, I e III, da CF/1988 dispõe:

> "§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:
>
> I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
>
> (…)
>
> III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

A rigor, a fixação de alíquota máxima não visa a evitar guerra fiscal, mas tão somente a impor limites à sede arrecadatória, que poderia levar o Município a ultrapassar o razoável no exercício de sua competência.

Respaldada na autorização constitucional, a Lei Complementar 116/2003 estipulou, em seu art. 8.º, II, a alíquota máxima de 5% (cinco pontos percentuais).

No projeto aprovado no Congresso Nacional, estipulava-se a alíquota máxima de 10% (dez pontos percentuais) para jogos e diversões públicas, exceto cinema. O dispositivo (art. 8.º, I) foi vetado pelo Presidente da República sob o argumento de que a medida (veto) "visa preservar a viabilidade econômico-financeira dos empreendimentos turísticos (…) nos quais se incluem Parques de Diversões, Centros de Lazer e congêneres, bem como Feiras, Exposições, Congressos e congêneres" (Mensagem 362/2003).

Quanto à fixação das alíquotas mínimas, principal providência no sentido da pacificação fiscal, a Lei Complementar 116/2003 não trouxe qualquer regra, de forma que continua aplicável a previsão constante no art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT no sentido de que, enquanto não editada a lei complementar prevista, o ISS "terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968". Os serviços excetuados enquadram-se no "item 7" da atual Lista de Serviços, anexa à LC 116/2003 (serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres).

A previsão no sentido de que cabe à lei complementar regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais do ISS serão concedidos e revogados (inciso III, acima transcrito) é bem semelhante à regra relativa ao ICMS (CF, art. 155, § 2.º, XII, *g*). A diferença marcante é que, no ICMS, a lei complementar deve necessariamente prever a **deliberação dos Estados e do Distrito Federal** como ato-condição para a concessão dos benefícios fiscais, o que não ocorre no ISS, caso em que a lei complementar nacional diretamente estipula a forma e condições necessárias à concessão e revogação dos benefícios.

A diferenciação ocorre porque a deliberação conjunta de mais de cinco mil Municípios é algo impraticável, ao contrário da corriqueira reunião dos vinte e seis Estados e do Distrito Federal, no

âmbito do CONFAZ, conforme diversas vezes citado.

A Lei Complementar 116/2003 também silenciou sobre as condições e requisitos para concessão e revogação de benefícios fiscais de ISS. Foi novamente o art. 88 do ADCT que disciplinou, temporária e parcialmente, a matéria, impedindo, até o advento da lei complementar prevista no inciso III do dispositivo constitucional transcrito, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de dois pontos percentuais estipulada no inciso I do mesmo dispositivo.

A título de exemplo, não é possível ao Município estabelecer que a alíquota do ISS é de dois pontos percentuais (cumprindo formalmente o art. 88, I, do ADCT) e conceder uma redução de base de cálculo de 50%, caso em que alíquota efetiva das operações seria de um ponto percentual, descumprindo o art. 88, II, do ADCT.

13.3.3.2 Isenção heterônoma nas exportações

Segundo o art. 156, § 3.º, II, da CF/1988, cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior.

Conforme se analisou no item 2.10.3 do Capítulo 2, a autorização ora analisada é exceção ao princípio que impede a União Federal de conceder isenção de tributo que não seja de sua competência (isenção heterônoma).

A competência foi exercida pela União por meio da Lei Complementar 116/2003, que, em seu art. 2.º, I, afirma que o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

13.3.3.3 Fato gerador

O fato gerador do ISS está definido no art. 1.º da LC 116/2003, nos seguintes termos:

> "Art. 1.º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
>
> § 1.º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.
>
> § 2.º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.
>
> § 3.º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.
>
> § 4.º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado".

13.3.3.4 Base de cálculo

A base de cálculo do ISS é o **preço do serviço**, conforme definido pelo art. 7.º da LC 116/2003. Não poderia ser diferente, pois a base de cálculo deve ser sempre uma grandeza que quantifique a riqueza tributada pelo imposto.

13.3.3.5 Contribuinte

Nos termos do art. 5.º da LC 116/2003, contribuinte do ISS é o **prestador do serviço**.

13.3.3.6 Lançamento

O ISS é lançado **por homologação**, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada fato gerador, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar de ofício as diferenças porventura devidas.

13.3.3.7 Visão geral do imposto

	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS
Função predominante	Fiscal
Princípio da legalidade	Está sujeito
Princípio da anterioridade	Está sujeito
Princípio da noventena	Está sujeito
Fato gerador	– prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador; – serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; – serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.
Base de cálculo	É o preço do serviço
Contribuinte	É o prestador do serviço
Lançamento	Por homologação
Cumulação de impostos	No caso de serviços prestados em conjunto com mercadorias, é possível a cobrança conjunta de ICMS e ISS se o serviço estiver previsto na LC 116/2003, **com** ressalva de cobrança do ICMS

[1] O exemplo foi proposto antes da falência da empresa, decretada em 20.08.2010.

14

REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

14.1 NOÇÕES GERAIS

A rigor, a repartição de receitas tributárias é matéria de direito financeiro, pois somente se refere às relações jurídicas entre os entes de direito público e não àquelas geradas entre tais entes e os particulares.

A repartição da receita ocorrerá após o ingresso destas nos cofres de cada ente público, ou seja, após o exaurimento da relação de natureza tributária.

Apesar disso, como os programas dos concursos públicos inserem o tema na disciplina de direito tributário, analisar-se-ão aqui suas principais regras.

A necessidade de um sistema constitucional de repartição de rendas decorre diretamente da forma federativa de Estado, caracterizada primordialmente pela autonomia dos entes que o compõem.

Não há como se imaginar a autonomia de um ente que não tenha recursos materiais para o desempenho das competências que a Constituição lhe atribui.

Para atingir a autonomia financeira necessária à efetividade do poder de auto-organização e

normatização, autogoverno e autoadministração, o legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas de repartição de renda: a atribuição de competência tributária própria (discriminação **por fonte**) e a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores (discriminação **por produto**). Assim, o sistema brasileiro de discriminação de rendas tributárias se classifica como **misto**.

Com base na primeira técnica, a título de exemplo, no que concerne aos treze impostos previstos na Constituição Federal, sete foram colocados na competência privativa da União (CF, art. 153), três na dos Estados (art. 155) e três na dos Municípios (art. 156). O Distrito Federal acumulou as competências tributárias municipais e estaduais, podendo criar os seis impostos respectivos.

No que concerne ao tema ora tratado, o legislador constituinte reconheceu o desequilíbrio na repartição de competência que fizera, pois há uma inegável concentração de renda nos cofres públicos federais em detrimento dos Estados e Municípios, estando estes últimos numa situação ainda mais complicada.

Por tudo, se decidiu por determinar que os entes maiores entregassem parte da receita arrecadada aos entes menores.

Aqui se tem o primeiro ponto de grande importância a ser enfatizado: a repartição **sempre** consiste na participação dos entes menores na arrecadação dos entes maiores, jamais ocorrendo no sentido inverso.

Assim, a União (ente maior) entrega parcela de sua arrecadação para Estados, Distrito Federal e Municípios, não recebendo repasses constitucionais de nenhum deles. Os Estados repartem parcela de suas receitas com os Municípios situados em seu território, não recebendo deles qualquer repasse. Já os Municípios não fazem qualquer repasse constitucional, uma vez que são o menor dentre os entes federados. A mesma situação ocorre com o Distrito Federal, que, por não poder ser dividido em Municípios (conforme vedação expressa contida no art. 32, *caput*, da CF/1988), não possui um ente que lhe seja menor, de forma a não efetuar repasses constitucionais.

14.2 TERMINOLOGIA ADOTADA

A doutrina analisa a temática adotando diferentes terminologias, que, em essência, possuem o mesmo significado.

Alguns, seguindo a fraseologia constitucional, falam em repartição de receitas, percebendo que os entes maiores **repartem** suas rendas com os entes menores.

Outros, encarando o fenômeno pela ótica dos entes menores, analisam o tema sob a rubrica **participação em receita**, pois não há que se negar que os beneficiários do repasse estão **participando da arrecadação** dos entes maiores.

Por fim, existem aqueles que se referem à “discriminação por produto”, entendendo que a sistemática adotada pela Constituição Federal com o intuito de garantir autonomia financeira aos entes políticos foi a “discriminação das rendas” (divisão das receitas), que seguiu duas técnicas: a **discriminação por competência** (aqui tratada como atribuição de competências tributárias próprias) e a **discriminação por produto** (aqui estudada como repartição constitucional de receitas tributárias).

Como se vê, é importante conhecer a terminologia, mas o conteúdo do estudo é essencialmente o mesmo.

14.3 ESPÉCIES DE REPARTIÇÃO

A repartição constitucional de receitas tributárias ocorre basicamente de duas formas: a **direta** e a **indireta**.

Às vezes, o ente beneficiado pela repartição da receita recebe-a diretamente, sem qualquer intermediário e sem que esta receita faça parte de qualquer fundo constitucional. São os casos de repartição (ou participação) **direta**.

Assim, quando a Constituição Federal atribui aos Municípios metade do IPVA arrecadado pelos Estados em virtude dos veículos automotores licenciados em seus territórios (CF, art. 158, III), está fazendo repartição direta de receita, visto que, se um veículo está licenciado no Município do Recife, metade do IPVA incidente **pertence** ao Município e lhe deve ser **diretamente** entregue.

Em outras situações, os recursos a serem repartidos são destinados a um fundo de participação, cujas receitas são divididas entre os beneficiários, seguindo os critérios legais e constitucionais previamente definidos. É o caso da quota do fundo de participação dos Municípios a que o Município do Recife tem direito. Como o repasse é feito após a destinação dos recursos sujeitos à repartição (49% do IR e 49% do IPI) ao citado fundo, tem-se um exemplo de repartição (ou participação) **indireta**.

Em síntese, são diretas as repartições previstas nos arts. 153, § 5.º, 157 e 158 da CF/1988 e indiretas quando relativas aos fundos de participação (CF, art. 159, I, *a*, *b* e *c*) ou compensatórios (CF, art. 159, II).

14.4 TRIBUTOS CUJAS RECEITAS ESTÃO SUJEITAS À REPARTIÇÃO

Por consistirem numa contraprestação a uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte, os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) não estão sujeitos a qualquer repartição. Não faria sentido, por exemplo, a União repartir a receita obtida com a cobrança de uma contribuição de melhoria decorrente de uma obra realizada integralmente com recursos federais.

No que concerne aos empréstimos compulsórios, a vinculação constitucional da sua arrecadação às despesas que fundamentaram sua instituição também tem como consequência a inexistência de repartição das receitas com eles arrecadadas.

Quanto às contribuições especiais previstas no art. 149 da CF/1988 e à contribuição de iluminação pública do art. 149-A, a regra é também a inexistência de repartição de receitas arrecadadas, em virtude da vinculação do destino dos recursos.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, passou a existir uma – **e somente uma** – contribuição especial sujeita à repartição. É o caso da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CF, art. 177, § 4.º).

A CIDE-combustíveis, apesar de possuir arrecadação vinculada às atividades relacionadas no texto constitucional (CF, art. 177, § 4.º, II), passou a ter 25% de sua arrecadação dividida com os Estados-membros, devendo estes entregar 25% do montante recebido aos Municípios (CF, art. 159, III, combinado com o § 4.º do mesmo artigo).

É importante ressaltar que, posteriormente, a Emenda Constitucional 44/2004 elevou o **primeiro percentual** (o repassado pela União aos Estados) para **29% (vinte e nove pontos percentuais)**. O repasse dos Estados para os Municípios permaneceu em **25% (vinte e cinco pontos percentuais)** do valor recebido pelo Estado.

Por fim, analisemos os impostos. Os impostos configuram o tributo mais adequado para a adoção da técnica da repartição das receitas arrecadadas, pois, além de serem, por definição, tributos não vinculados, não consistindo em contrapartida a qualquer atividade estatal, estão sujeitos ao princípio da não vinculação das receitas, de forma que, ressalvadas as exceções previstas no texto constitucional, o produto de sua arrecadação não pode ser vinculado a qualquer órgão, fundo ou despesa.

Chega-se, desta forma, à conclusão fundamental: no direito brasileiro **os únicos tributos cujas receitas são sujeitas à repartição são os impostos e a CIDE-combustíveis**.

Antes da Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, eram comuns questões que consideravam correta a afirmativa segundo a qual somente os impostos estariam sujeitos à repartição de suas receitas com outros entes políticos. **Hoje a afirmativa é ERRADA**.

14.5 IMPOSTOS CUJAS RECEITAS NÃO SÃO REPARTIDAS

Apesar de os impostos serem os tributos tecnicamente mais adequados para a adoção da técnica de discriminação por produto, alguns não possuem sua receita repartida, de forma que todo o produto da arrecadação pertence ao ente com competência para sua instituição. São eles:

a) todos os impostos arrecadados pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Assim os impostos municipais (ITBI, IPTU e ISS) nunca são repartidos; os estaduais, mesmo os sujeitos a repartição, se arrecadados pelo Distrito Federal, não serão repartidos, dada a impossibilidade de existência de Municípios no âmbito distrital.
b) o imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doações – ITCD.
c) os impostos federais sobre importação, exportação, grandes fortunas e os extraordinários de guerra.

14.6 CASOS DE REPARTIÇÃO DIRETA PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

14.6.1 Repartição direta do IOF-Ouro com o Distrito Federal ou com os Estados e Municípios

Quando da análise dos impostos federais, viu-se que a União entrega integralmente ao DF (100%), ou

aos Estados (30%) e Municípios (70%) o valor do IOF incidente sobre o ouro quando este é definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Trata-se de uma regra de repartição de receita federal com o Distrito Federal, os Estados e Municípios cujo delineamento constitucional já foi objeto de estudo.

14.6.2 Repartição direta de receitas da União com os Estados e o Distrito Federal

O art. 157 da CF enumera os casos em que os Estados e o Distrito Federal serão contemplados com parcela da arrecadação dos impostos federais.

Em primeiro lugar, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

O imposto de renda é um imposto federal. Conforme previsto no parágrafo único do art. 45 do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Dessa forma, e nos termos da legislação do IR, se, a título de exemplo, uma empresa privada paga salários a um empregado no valor de cinco mil reais, também deve efetuar, na condição de responsável, a retenção do imposto de renda incidente sobre o pagamento e o recolhimento do valor aos cofres públicos federais.

Se o Estado de Minas Gerais paga a um servidor o mesmo montante, também deve efetuar a retenção do imposto. Todavia, apesar de se tratar de um tributo federal, não se deve recolher o valor retido aos cofres públicos federais, pois, nos termos do art. 157, I, da CF/1988, o produto da arrecadação pertence ao próprio Estado.

A mesma regra se aplica aos valores retidos pelas Fundações Públicas e Autarquias integrantes da administração indireta estadual. Os valores do imposto de renda retido na fonte pelos pagamentos que efetuarem pertencem ao ente instituidor, ou seja, ao Estado.

É relevante registrar que, no entender do Superior Tribunal de Justiça, se o servidor público estadual quiser contestar **a própria retenção** do Imposto de Renda, alegando isenção ou não incidência, a competência para julgamento será da **Justiça Estadual**, pois a discussão se dá entre o Estado e o servidor, sendo a União Federal alheia ao litígio (AgRg no Ag 937.798-RS, Rel. Min. Castro Meira, j. 12.08.2008). Nessa linha, o STJ editou a Súmula 447, afirmando que “os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores”. Não obstante, se a discussão for referente à restituição do tributo a ser efetuada como resultado da **análise da declaração anual do imposto de renda**, a competência para julgamento será, obviamente, da **Justiça Federal**, tendo em vista a presença da União Federal (responsável pela análise) como parte na ação.

O segundo caso de repartição de receitas federais com os Estados-membros e o Distrito Federal é o que afirma pertencerem a estes entes 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Portanto, se a União resolver utilizar da **competência residual** que lhe é atribuída pelo texto constitucional (CF, art. 154, I) e criar, via lei complementar, um novo imposto, não cumulativo, com fato gerador e base de cálculo diferentes dos já utilizados pelos impostos já previstos, terá de entregar aos Estados 20% do respectivo produto de arrecadação (CF, art. 157, II).

14.6.3 Repartição direta de receitas da União com os Municípios

Da mesma forma que foi estudado no tocante aos Estados, pertence aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (CF, art. 158, I).

Assim, se uma autarquia integrante da administração indireta do Município de Belém retiver imposto de renda na fonte incidente sobre um rendimento pago a pessoa que lhe prestou serviço, o valor retido pertencerá ao ente instituidor da Autarquia (o Município de Belém).

A União também deve repassar aos Municípios (e ao DF) 50% do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados (CF, art. 158, II).

Pela regra, metade do que a União arrecadar pela cobrança de ITR relativo aos imóveis rurais situados, a título de exemplo, nos limites territoriais do Município de Vitória da Conquista – BA, deve ser repassado a este ente.

Relembre-se que, após a Emenda Constitucional 42/2003, tornou-se possível aos Municípios fazer, na forma da lei, a opção por fiscalizar e cobrar o ITR. Nesta situação, ao Município caberá a **totalidade da arrecadação** e não apenas a metade.

A possibilidade de opção foi regulada pela Lei 11.250/2005, que no seu art. 1.º afirma:

> "Art. 1.º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4.o do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal".

Regulamentando a Lei, a Secretaria da Receita Federal editou instruções normativas dispondo sobre o momento a partir do qual os convênios celebrados com o Distrito Federal e os Municípios optantes gerariam o efeito de disponibilizar-lhes toda a arrecadação do ITR incidente sobre os imóveis compreendidos nos seus territórios. O atual regramento da matéria se encontra no art. 7.º da IN RFB 884/2008, com a redação dada pela IN RFB 919/2009, nos termos abaixo transcritos:

> "Art. 7° O conveniado fará jus a 100% (cem por cento) do produto da arrecadação do ITR, referente aos imóveis rurais nele situados, a partir do 1.° (primeiro) dia útil do 2.° (segundo) mês subsequente à data de celebração do convênio".

14.6.4 Repartição direta de receitas dos Estados com os Municípios

Devem os Estados entregar a cada Município metade do produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus respectivos territórios (CF, art. 158, II).

Assim, se um veículo é licenciado no Município de Mundo Novo – MS, metade do IPVA pago pelo seu proprietário deverá ser necessariamente repassado pelo Estado do Mato Grosso do Sul ao Município de Mundo Novo.

Também deverão ser repassados aos Municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Essa regra traz consigo um maior grau de complexidade, visto que necessita da explicitação dos critérios a serem seguidos para a repartição das receitas citadas.

O problema é que, se é óbvio que um quarto da arrecadação de ICMS do Estado do Rio Grande do Sul deve ser repartido entre seus Municípios, não é tão óbvio assim o critério a ser seguido para estabelecer qual a fatia desse “bolo” que vai caber a cada municipalidade gaúcha.

Não há dúvidas de que o Município de Porto Alegre deve receber uma parcela maior que o Município de Não Me Toque. Mas, o quanto maior deve ser essa parcela? O quanto maior for a população? O quanto maior for a arrecadação? O índice de desenvolvimento humano pode interferir no cálculo?

A Constituição Federal estabelece que as parcelas serão creditadas aos Municípios conforme os seguintes critérios (art. 158, parágrafo único):

> “I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
>
> II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”.

Sabe-se que, em face do princípio da não cumulatividade, o ICMS, assim como o IPI, é um imposto que incide sobre o valor agregado (adicionado) em cada operação realizada.

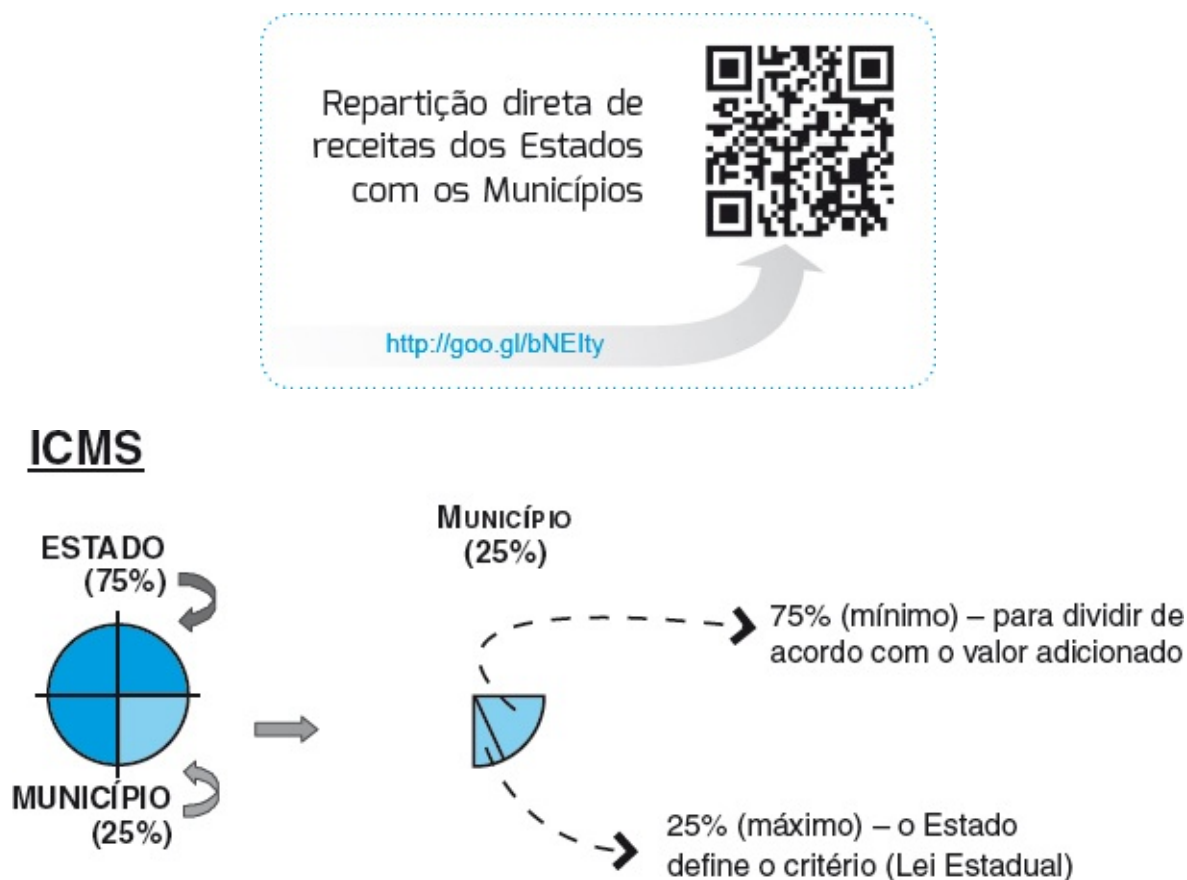
Quando o legislador constituinte estatuiu que, no mínimo três quartos (75%) do “bolo” de ICMS a ser repartido entre os Municípios seria creditado proporcionalmente ao valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seus respectivos territórios, o objetivo foi prestigiar os Municípios que mais contribuíram com a arrecadação do tributo.

Somente no que concerne à parcela restante (um quarto), os Estados têm autonomia para, por lei própria, definir os critérios de repartição, podendo, inclusive, manter a mesma regra prevista para os demais três quartos (valor adicionado).

Perceba-se, nessa linha, que a regra constitucional fala em **no mínimo** três quartos, de acordo com o valor adicionado, e **até** um quarto, conforme definido em lei estadual. Tal redação ratifica o entendimento de que o Estado pode definir que uma parcela, ou até mesmo a integralidade do “um quarto”, cujo critério de repartição lhe compete definir, seja creditado também de acordo com os valores

adicionados em cada Município.

A discricionariedade estadual, contudo, possui limites. Segundo o STF, é vedado, à legislação estadual, a pretexto de resolver as desigualdades sociais e regionais, alijar, completamente, um Município da participação nos recursos em questão. No caso concreto, a Corte Suprema declarou inconstitucionais anexos de lei do Estado do Rio de Janeiro que excluíam a Capital do Estado da partilha da parcela do ICMS cujos critérios de repartição devem ser definidos por lei estadual (RE 401.953/RJ – noticiado no Informativo 467 do STF, de 23.05.07).

Em resumo, a participação municipal no "bolo" do ICMS pode ser visualizada da seguinte forma:

Por fim, ressalte-se que a definição precisa do que é "valor adicionado", para fins da divisão objeto de estudo, é matéria reservada à lei complementar, conforme dispõe o art. 161, I, da CF.

A definição veio a ser dada pela Lei Complementar 63/1990, que, no seu art. 3.º, § 1.º, afirma que o valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

Nessa linha, é correto afirmar que o valor de ICMS repassado a cada Município, por ser proporcional ao valor adicionado nas operações tributadas realizadas no respectivo território, é também proporcional à contribuição que cada Município deu à arrecadação estadual do ICMS.

Com o advento da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o citado § 1.º do art. 3.º da Lei Complementar 63/1990 foi acrescido de dois incisos. O primeiro mantém a definição de valor adicionado aplicável no caso de ICMS recolhido de acordo com a sistemática geral de tributação, nos termos acima apontados. O segundo inciso define o

valor adicionado nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerando como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

A nova definição somente será utilizada a partir do dia 1.º de julho de 2007, termo inicial da aplicação do novo regime legal de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, conforme previsto do art. 88 da própria Lei Complementar 123/2006.

14.7 CASOS DE REPARTIÇÃO INDIRETA PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O sistema constitucional de repartição indireta de receitas tributárias se efetiva por intermédio de quatro fundos.

Três deles são compostos por 49% da arrecadação do IPI e do IR, excluída deste a parcela que já ficou nas mãos do Distrito Federal, Estados e Municípios em virtude da retenção na fonte do imposto incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (ver itens 3.6.2 e 3.6.3). O outro fundo é composto de 10% do IPI e, como será visto adiante, tem por objetivo compensar as perdas que Estados e Municípios sofrem com a desoneração das exportações.

14.7.1 Os fundos de participação e de incentivo ao setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste

Esses fundos são formados por 49% da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Dizer que os fundos são formados de 49% da soma da arrecadação do IPI e do IR é a mesma coisa que afirmar que os fundos são formados pela soma de 49% da arrecadação do IPI e de 49% da arrecadação do IR.

Algebricamente tem-se: 49% (IR + IPI) = 49% IR + 49% IPI.

Em provas são comuns assertivas que afirmam que 49% da arrecadação nacional do IPI são destinados à composição dos fundos ora analisados. Ora, a assertiva é verdadeira e completa, apesar de os fundos também possuírem 49% da arrecadação do IR em sua composição. Registre-se que as questões anteriores ao advento da Emenda Constitucional 55/2007 apontam como correto o percentual de 47%, que foi aplicável até o dia 31 de agosto de 2007 (art. 2.º da própria EC 55/2007). Da mesma forma, nas questões posteriores à EC 55/2007, mas anteriores à edição da EC 84/2014, o percentual utilizado era o de 48%, que esteve em vigor até 3 de dezembro de 2014.

Especificamente no que concerne à parcela do IR destinada à composição dos fundos, uma ressalva deve ser feita.

Seria incorreto afirmar que 49% da arrecadação total nacional do IR é destinada à composição dos fundos, pois a arrecadação total nacional compreende o que foi arrecadado aos cofres públicos federais e

o que ficou nos cofres públicos do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios em virtude da regra de repartição direta prevista nos arts. 157, I, e 158, I, ambos da CF/1988, conforme já estudado.

Em resumo, 49% da arrecadação total **nacional** do **IPI** são destinados aos fundos constitucionais. No que concerne ao **IR**, a regra é semelhante, mas a base para cálculo é apenas a arrecadação **federal**, ou seja, aquela efetivamente ingressada nos cofres públicos federais.

Os recursos são assim repartidos:

a) 21,5% destinados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (CF, art. 159, I, *a*);
b) 22,5% destinados ao Fundo de Participação dos Municípios (CF, art. 159, I, *b*);
c) 3% destinados à aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento (CF, art. 159, I, *c*);
d) 1% destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, entregue no primeiro decêndio do mês de **dezembro** de cada ano (CF, art. 159, I, *d* – dispositivo acrescido pela EC 55, de 20 de setembro de 2007);
e) 1% destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, entregue no primeiro decêndio do mês de **julho** de cada ano (CF, art. 159, I, *e* – dispositivo acrescido pela EC 84, de 2 de dezembro de 2014).

Conforme explicitado acima, a EC 55/2007 acresceu ao Fundo de Participação dos Municípios **1%** da arrecadação do IR e do IPI. A mudança vem atender a antigo pleito dos Municípios que, sendo as entidades menos contempladas na desigual sistemática de repartição de rendas brasileiras, em sua maioria, penavam para conseguir pagar o décimo terceiro salário dos servidores públicos.

O problema alegado foi o de que a despesa com pessoal configura, na imensa maioria dos casos, a maior despesa dos Municípios e, em dezembro, por conta do direito constitucional ao 13.º salário, extensivo aos servidores normalmente a título de "gratificação natalina", essa despesa praticamente dobrava, dificultando o adimplemento principalmente nos Municípios menores, que se financiam quase que exclusivamente com base nos repasses de receita por parte da União e dos Estados.

Do fato de o problema ter data marcada para ocorrer (mês de dezembro) decorreu a previsão constitucional segundo a qual o acréscimo de 1% ao FPM, apesar de ser resultante da soma mensal da arrecadação do IPI e do IR, somente será creditado no **primeiro decêndio do mês de dezembro** de cada ano.

Em dezembro de 2014, dessa vez formalmente invocando "os efeitos negativos que a crise econômico-financeira mundial tem provocado nas finanças da grande maioria dos municípios brasileiros" (Exposição de Motivos da PEC 39/2013), o Congresso Nacional editou a Emenda à Constituição 84/2014), acrescendo ao Fundo de Participação dos Municípios mais 1% do somatório da arrecadação de IPI e IR. Dessa feita, os recursos devem ser creditados no primeiro decêndio do mês de julho (CF, art. 159, I, *e*).

Foi também estabelecida uma regra de transição segundo a qual no exercício de 2015 o acréscimo

será de apenas 0,5%, de forma que a integralidade do novo repasse (1%) somente ocorrerá a partir de julho de 2016 (art. 2.º da EC 84/2014).

No que concerne ao fundo previsto na alínea *c*, percebe-se que o legislador constituinte originário, imbuído do objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3.º, III), resolveu privilegiar as regiões menos desenvolvidas do país vinculando-lhes recursos específicos.

Apesar de se definir que fica assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer, não foram estipulados quais percentuais serão destinados a cada região (NO, NE e CO), pois a definição constitucional enrijeceria a matéria, de forma a impossibilitar sua posterior alteração.

A título de exemplo, imagine-se que o Nordeste passe por um longo ciclo de crescimento econômico, com melhora acentuada do índice de desenvolvimento humano. Admita-se também que a prosperidade nordestina não foi compartilhada pelas regiões Norte e Centro-Oeste. Seria razoável readequar as parcelas do fundo, diminuindo a quota nordestina e aumentando a das demais regiões.

Se o percentual da quota estivesse estipulado em sede constitucional, a mudança necessitaria de aprovação por 3/5 dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. No Senado, com 81 membros, seriam necessários, no mínimo, 49 votos. Como o Nordeste possui 27 Senadores (9 Estados, cada qual com três representantes), a aprovação da Emenda provavelmente dependeria da conquista de 49 votos dentre 54 disponíveis (81 - 27) o que, reconheça-se, é algo muito difícil.

Por conta disso, estipulou-se que cabe à lei complementar (cuja aprovação e alteração depende “apenas” de maioria absoluta) estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios.

O raciocínio aqui esposado vale para a estipulação de critérios de repartição do FPM entre os Municípios, de repartição do FPE entre os Estados e o Distrito Federal, e do Fundo de Incentivo ao Setor Produtivo das Regiões menos desenvolvidas do País.

Foi dada ao legislador complementar uma liberdade vigiada. Apesar da discricionariedade na estipulação dos critérios, é necessária atenção ao objetivo definido de forma vinculante na Constituição Federal, qual seja **promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios**.

O legislador infraconstitucional, norteado pelo objetivo de reduzir desigualdades sociais e regionais, privilegiou as regiões já beneficiárias do Fundo de Incentivo ao Setor Produtivo (N, NE e CO), ao estipular inicialmente que, dos recursos do Fundo de Participação dos Estados – FPE, 85% seriam destinados às Unidades da Federação integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 15% às das regiões Sul e Sudeste.

Os coeficientes utilizados para rateio do FPE e do FPM foram definidos em anexos da Lei Complementar 62/1989, que também estabeleceu que integram a base de cálculo das transferências, além do montante do IR e do IPI – inclusive os extintos por compensação ou dação –, os respectivos adicionais, juros e multas moratórias, cobrados administrativa ou judicialmente, com a correspondente atualização monetária paga.

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal inseriu uma grande novidade no contexto da regra ora estudada. O Tribunal entendeu que, passados 20 anos da edição da Lei Complementar 62/1989, as regras de rateio do FPE nela estabelecidas não mais atendiam ao objetivo de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federados.

Além disso, os índices de repartição não foram originariamente definidos mediante a análise de dados e informações que efetivamente retratassem a realidade socioeconômica dos Estados brasileiros à época, mas por convênio formalizado no âmbito do CONFAZ. Para completar, a previsão era de que tais índices fossem aplicáveis apenas aos exercícios de 1990 e 1991. Nas palavras do Tribunal, "violaria o bom senso imaginar que lei editada em 1989, com base apenas em médias históricas apuradas à época, pudesse ainda retratar a realidade socioeconômica dos entes estaduais". Reputou-se, por conseguinte, que a manutenção de coeficientes de distribuição que não mais encontrariam amparo na realidade socioeconômica dos entes federados produziria severas distorções no modelo inicialmente delineado pela CF/1988, com repercussões gravosas à economia dos Estados. Entendeu-se, também, **haver omissão parcial no dever de cumprir o mandamento constitucional no ponto em que a norma, apesar de dispor que 85% dos recursos seriam destinados às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, não estabelecia os critérios de rateio exigidos constitucionalmente, apenas definindo, diretamente, os coeficientes de participação dos Estados e do Distrito Federal**.

No entanto, percebendo que a declaração de inconstitucionalidade com pronúncia de nulidade da norma inviabilizaria a transferência dos recursos, gerando graves danos às economias estaduais, o STF manipulou os efeitos da decisão, **mantendo a aplicação da norma até 31.12.2012**, prazo concedido ao legislador complementar para elaborar a norma em cumprimento à determinação constitucional (ADI 875/DF, ADI 1.987/DF, ADI 2.727/DF e ADI 3.243/DF).

O prazo foi descumprido, mas, em 18 de julho de 2013, foi publicada a Lei Complementar 143, alterando, dentre outras normas, o art. 2.º da Lei Complementar 62/1989, que passou a prever que os coeficientes individuais de participação dos Estados e do Distrito Federal no FPE a serem aplicados até 31 de dezembro de 2015 seriam os constantes de anexo da própria Lei Complementar.

Para os anos subsequentes, a nova regra previu o repasse de duas parcelas, calculadas da seguinte forma:

a) a primeira, composta pela soma dos valores repassados até o final de 2015 corrigidos de acordo com a variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) e 75% da variação real do Produto Interno Bruto nacional do ano anterior ao considerado para base de cálculo;
b) a segunda, composta pelo montante que exceder o valor distribuído da forma do item anterior, dividido proporcionalmente a coeficientes individuais de participação obtidos a partir da combinação de fatores representativos da **população** e do **inverso da renda domiciliar per capita** da entidade beneficiária, observados os ajustes previstos na própria LC 143/2013.

A segunda regra acima exposta tem o grande mérito de impedir que o critério de rateio estabelecido

venha a perder conexão com a realidade dos entes federados ou com o objetivo constitucionalmente traçado de reduzir o desequilíbrio socioeconômico entre eles existente.

Nessa linha, de forma semelhante àquela utilizada para fixar os coeficientes válidos de outubro de 2013 a dezembro de 2015[1], quanto menor a renda domiciliar per capita e maior a população (com mesmo peso para os dois fatores), maior será o repasse efetuado.

De qualquer forma, a realização dos cálculos dos valores a serem repassados, seguindo os parâmetros legais, é da competência do Tribunal de Contas da União, conforme determinado pelo parágrafo único do art. 161 da CF.

Ressalte-se que o TCU calcula o repasse para o DF, para cada Estado e para cada Município e não o montante do IPI e do IR que a União deve entregar ao fundo.

No concurso para Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, o CESPE confundiu os conceitos ao considerar inicialmente correta a seguinte assertiva: "Incumbe ao TCU efetuar o cálculo das quotas dos tributos federais a serem repassadas ao fundo de participação dos municípios e ao fundo de participação dos estados e do Distrito Federal".

Após os recursos, o gabarito foi alterado (para ERRADO), tendo o CESPE dado a seguinte justificativa: "Gabarito alterado visto que a própria Constituição da República, em seu art. 159, fixa as quotas dos tributos federais que deverão ser repassadas a cada um dos fundos de participação. A competência do TCU é relativa ao cálculo das quotas de participação de cada estado e (ou) município nesses fundos".

14.7.2 O fundo de compensação à desoneração das exportações

A Constituição Federal, no art. 155, § 2.º, X, *a*, com a redação dada pela EC 42/2003), determina a não incidência (imunidade) do ICMS sobre as exportações de mercadorias e serviços.

A regra é mais uma das que compõem o esforço de exportação do Estado brasileiro, mas traz um prejuízo para os Estados e o Distrito Federal, pois, para estes, seria melhor que a circulação de mercadorias tivesse por destinatário alguém domiciliado no País, visto que, nesse caso, haveria a incidência do ICMS, com o consequente carreamento de recursos aos cofres públicos estaduais e distritais.

Para compensar os Estados pelo prejuízo, a Constituição Federal de 1988 criou um fundo de compensação composto por 10% da arrecadação nacional do IPI.

Os recursos do fundo serão repartidos entre os Estados e o Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (CF, art. 159, II). Da parcela recebida, cada Estado repassará aos Municípios situados em seu território 25%, seguindo os mesmos critérios de repasse do ICMS estabelecidos no art. 158, parágrafo único, da CF/1988 (ver item 14.6.4).

A regra é decorrência lógica do fato de o fundo servir como compensação à desoneração do ICMS nas exportações, que também prejudica os Municípios, os quais deixam de receber o repasse dos 25% constitucionais.

Para evitar que a compensação se configurasse num instrumento de agravamento das desigualdades

regionais (quem mais exporta são os Estados mais desenvolvidos), ficou estabelecido que a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a 20% do montante que compõe o fundo, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Assim, se um Estado for responsável por mais de 20% das exportações de produtos industrializados do País, este Estado receberá tão somente 20% do montante do fundo, sendo o excedente redistribuído entre os demais Estados e o Distrito Federal, seguindo o mesmo critério.

O Professor Cláudio Borba sintetiza com maestria as hipóteses de repartição direta e indireta de receita tributária por meio do seguinte quadro esquemático:

União	Estados e DF	Municípios
IRRF (arts. 157, I, e 158, I)	→ 100%	→ 100%
IOF sobre Ouro (art. 153, § 5.º)	→ 30%	→ 70%
Impostos da competência residual (art. 157, II)	→ 20%	
CIDE-combustíveis (art. 157, II)	→ 29%	→ 25%
ITR (art. 158, II)	Se fiscalizado e cobrado pela União	→ 50%
	Se fiscalizado e cobrado pelo Município	→ 100%
IPI (art. 159, II)	→ 10%	→ 25%
	IPVA (art. 158, III)	→ 50%
	ICMS (art. 158, IV)	→ 25%
IR (Excluída a transferência do IRRF prevista nos arts. 157, I, e 158, I) **+ IPI** (art. 159, I)	→ 21,5% – FPE	→ 22,5% – FPM → 1% – FPM (creditado no primeiro decênio de julho) → 1% – FPM (creditado no primeiro decênio de dezembro)
	→ 3% para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste	

14.8 GARANTIAS DE REPASSE

Conforme analisado, as regras sobre repartição da receita tributária têm como objetivo assegurar a autonomia financeira indispensável para a autonomia política dos entes que compõem a federação brasileira.

A eficácia do mecanismo estaria seriamente comprometida se fosse possível ao ente responsável pelo repasse condicioná-lo ou restringi-lo, pois, em tal situação, abrir-se-ia espaço para a imposição arbitrária da vontade do ente responsável pelo repasse, em flagrante contradição com o princípio federativo.

Na esteira deste raciocínio, a Constituição Federal estipulou, no seu art. 160 (com a redação dada pela Emenda Constitucional 29, de 2000):

> “Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.
>
> Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:
>
> I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;
>
> II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2.º, incisos II e III”.

O inciso II acima transcrito permite que se condicione a entrega ao cumprimento dos percentuais mínimos de aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde.

Quanto a este ponto, é fundamental destacar que **não** é permitido o condicionamento ao cumprimento do percentual mínimo de despesas com **educação**. O dispositivo citado autoriza a providência quando não se atingiu o mínimo em gastos com **saúde**. Como a possibilidade traz uma exceção à regra protetiva do pacto federativo, não é possível interpretação extensiva ou aplicação de analogia.

[1] O art. 7.º da LC 143/2013 previu vigência na data da publicação e produção de efeitos financeiros no primeiro mês que se iniciasse após 60 dias da publicação, verificada em 17.07.2013.

15

O SIMPLES NACIONAL

15.1 Considerações Iniciais

O princípio da isonomia tributária impõe a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos que estejam em situação desigual, na medida das desigualdades entre eles havidas.

No que concerne às empresas, a diferença de capacidade contributiva entre, de um lado, as microempresas e empresas de pequeno porte e, de outro, as médias e grandes empresas já justificaria o tratamento diferenciado. Quando se analisa o fato de o primeiro grupo ser responsável pela geração da maioria dos empregos no País e necessitar da proteção do Estado para que consiga concorrer numa economia de mercado, reforça-se a conclusão de que foi acertada a decisão do legislador constituinte, ao incluir no art. 179 da Constituição Federal a regra abaixo transcrita:

> “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

O STF entendia que o mandamento constitucional estava sendo cumprido em virtude da recepção da Lei 7.256/1984 que estabelecia “normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial” (STF, Tribunal Pleno, MI 73/DF, Rel. Min. Moreira Alves, j. 07.10.1994, *DJ* 19.12.1994, p. 35.177).

Posteriormente, foi editada a Lei 8.864/1994 que, apesar de regulamentar o mandamento constitucional, não trouxe qualquer avanço no tocante aos benefícios fiscais estabelecidos na legislação anterior. Registre-se que, com o advento da Lei 9.841/1999 (Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte), restaram expressamente revogadas as Leis 7.256/1984 e 8.864/1994.

Na esfera federal, o tratamento diferenciado previsto no texto constitucional tornou-se mais efetivo com o advento da Lei 9.317/1996, sede normativa do Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

No âmbito dos Estados e Municípios, vários sistemas simplificados foram instituídos, de forma a trazer uma indesejável falta de uniformidade de tratamento entre empresas de idêntica capacidade contributiva situadas em pontos distintos do território nacional.

Visando a solucionar o problema, a Emenda Constitucional 42/2003 incluiu uma alínea *d* no inciso III do art. 146 da Constituição Federal, prevendo que caberia à lei complementar nacional estabelecer normas gerais sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, e da contribuição para o PIS/Pasep.

Também foi inserido no art. 146 da Constituição parágrafo único autorizando que a lei complementar que veiculasse as normas gerais acima referidas instituísse um **regime único** de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nos termos constitucionais, se criado, o Simples Nacional, logo denominado “Supersimples” pelos profissionais da área, deveria obedecer às seguintes características (CF, art. 146, parágrafo único):

a) adesão opcional para o contribuinte;
b) possibilidade de estabelecimento de condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
c) recolhimento unificado e centralizado, com imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, sendo vedada qualquer retenção ou condicionamento;
d) possibilidade de compartilhamento entre os entes federados do sistema de arrecadação, fiscalização e cobrança, com adoção de cadastro nacional único de contribuintes.

Também em sintonia com o objetivo de uniformizar nacionalmente o cumprimento do art. 179 da Constituição Federal, a EC 42/2003 incluiu um art. 94 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prevendo a cessação dos diversos regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte, a partir da **entrada em vigor** do regime previsto no art. 146, III, *d*, da Constituição.

Com fundamento na autorização constitucional, foi editada a Lei Complementar 123/2006, instituindo, conforme afirma seu primeiro artigo, "normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

O sistema previsto na Lei 9.317/1996 (simples federal) e os regimes estaduais, distrital e municipais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte adotados nos Estados, no Distrito Federal e Municípios não foram imediatamente revogados com a publicação da lei, ocorrida em 17 de dezembro de 2006, pois **a vigência do novo sistema de tributação foi diferida para 1.º de julho de 2007**, data em que entrou em vigor o Simples Nacional e, conforme preveem os arts. 94 do ADCT, 88 e 89 da LC 123/2006, revogaram-se os demais sistemas.

Posteriormente foi editada a Lei Complementar 127/2007, trazendo algumas alterações na sistemática e as Leis Complementares 128/2008 e 139/2011, veiculando modificações bem mais profundas.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise da nova sistemática, o Simples Nacional.

15.2 CONCEITO

Ao contrário do que afirmam os mais apressados, o Simples Nacional não é um sistema de imposto único nem uma etapa de migração para tal sistema. Trata-se, conforme analisado, de um regime de tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No que concerne aos aspectos tributários da sistemática, a diferenciação de tratamento decorre fundamentalmente da apuração e recolhimento da maioria dos impostos e contribuições da União, do ICMS estadual e distrital e do ISS municipal e distrital, mediante **regime único de arrecadação e de obrigações acessórias.**

Por conseguinte, em vez de recolher diversos impostos e contribuições, as empresas optantes pela sistemática farão mensalmente um único pagamento, calculado mediante a aplicação de um percentual progressivo sobre sua receita bruta.

Como o tratamento é favorecido, o que se espera é que o valor recolhido de maneira centralizada seja menor que a soma dos valores que seriam pagos no caso de não adoção da sistemática. É necessário ressaltar, contudo, que os sujeitos passivos que possuam uma folha de pagamento baixa, quando comparada com a respectiva receita bruta, poderão sofrer prejuízos caso optem pelo Simples Nacional. Portanto, o ideal para as microempresas e empresas de pequeno porte é fazer os cálculos de maneira detalhada para não formularem opções que gerem uma tributação mais onerosa que a convencional.

De qualquer forma, ressalvadas situações bastante específicas, é possível definir o Simples Nacional como um **regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País**.

15.3 DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA – ME OU EMPRESA DE PEQUENO PORTE – EPP

Conforme previsto no art. 3.º da LC 123/2006, com as alterações advindas da LC 139/2011, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00; e

II – no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00.

Percebe-se que a nova sistemática permite a opção de diversas empresas que estavam fora do Simples Federal estatuído pela Lei 9.317/1996 hoje revogada, bem como possibilita que várias que estavam enquadradas na condição de empresas de pequeno porte sejam consideradas microempresas, uma vez que **os valores limites de cada faixa, que já haviam sido dobrados** pela Lei Complementar 123/2006, passaram a ser o triplo dos originários com o advento da LC 139/2011.

Quando a empresa inicia suas atividades no próprio ano-calendário, os limites serão proporcionais ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, **inclusive as frações de meses**.

Há aqui mais uma diferença para o Simples Federal. Apesar de a sistemática anterior dar a mesma solução à questão relativa ao início de atividade no próprio ano-calendário, a LC 123/2006 inclui no cálculo as frações de meses (art. 3.º, § 2.º), que eram expressamente desconsideradas na sistemática anteriormente adotada no âmbito da União Federal.

Assim, se uma empresa iniciar suas atividades em setembro de 2012 e quiser se enquadrar na sistemática na condição de empresa de pequeno porte não poderá auferir, até o final do ano-calendário, receita bruta superior a R$ 1.200.000,00.

O valor é obtido pela multiplicação de R$ 300.000,00 (valor proporcional a um mês do teto estipulado para as EPP – R$ 3.600.000,00 anuais) pela quantidade de meses restantes para o final do exercício (no exemplo, quatro meses). Assim, R$ 300.000,00 *x* 4 = R$ 1.200.000,00.

A empresa de pequeno porte que, no decurso do ano-calendário de início de atividade, ultrapassar o limite de R$ 300.000,00 multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período estará excluída do Simples Nacional, **com efeitos retroativos ao início das atividades**. **Somente deixará de**

haver retroatividade se o excesso não for superior a 20% do limite legalmente estabelecido.

Assim, se no ano-calendário de início de atividade a empresa obtiver uma receita superior a R$ 300.000,00 multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, mas não superior a R$ 360.000,00 multiplicados por este mesmo número de meses (R$ 300.000,00 acrescidos de 20%), a exclusão ocorrerá, mas sem efeitos retroativos. Caso ultrapassado este segundo limite, a retroatividade se impõe.

No caso de retroatividade, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as **normas gerais de incidência**, acrescidos, tão somente, de juros de mora, quando efetuados antes do início de procedimento de ofício. Faculta-se à entidade excluída a opção pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido ou do lucro real trimestral ou anual.

Pela redação originária da LC 123/2006, caso o excesso não ocorresse no ano-calendário de início de atividade, a exclusão se verificaria sem efeito retroativo, somente sujeitando a entidade excluída ao recolhimento individualizado dos tributos a partir do ano-calendário subsequente. Com o advento da LC 139/2011, a exclusão passa a ocorrer já no mês seguinte, salvo se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20%, hipótese em que os efeitos da exclusão permanecem se confirmados apenas a partir do ano-calendário subsequente (LC 123/2006, art. 3.º, §§ 9.º e 9.º-A). De qualquer forma, mantém-se afastada a retroatividade, evitando-se uma verdadeira punição para a empresa que "cresceu" e deixou a condição de empresa de pequeno porte, algo que é desejável em uma economia capitalista.

Contudo, se a microempresa, no ano-calendário, exceder o seu limite específico de receita bruta anual (R$ 360.000,00), passará, no ano-calendário seguinte, à condição de empresa de pequeno porte. Se, ao contrário, a empresa de pequeno porte, no ano-calendário, não ultrapassar o limite de receita bruta anual de microempresas (R$ 360.000,00), passa, no ano-calendário seguinte, à condição de microempresa.

Na hipótese de o Distrito Federal, os Estados e os respectivos Municípios adotarem um dos limites especiais de enquadramento estudados no item seguinte (15.4) e a receita bruta auferida pela empresa durante o ano-calendário de início de atividade ultrapassar 1/12 (um doze avos) do limite estabelecido multiplicado pelo número de meses de funcionamento nesse período, a empresa não poderá recolher o ICMS e o ISS na forma do Simples Nacional, relativos ao estabelecimento localizado na unidade da federação que os houver adotado, devendo realizar os recolhimentos em separado de acordo com a legislação do respectivo ente instituidor. Nessa situação, os efeitos serão retroativos, salvo se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20% do respectivo limite, hipótese em que os efeitos ficam adiados para o ano-calendário subsequente.

Por fim, é fundamental registrarmos que, com o advento da Lei Complementar 139/2011 e a posterior alteração decorrente da LC 147/2014, foi estabelecido um limite em separado de receita bruta para as microempresas e empresas de pequeno porte que realizem exportações de mercadorias ou serviços, por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 da LC

123/2006. Na prática, as optantes passam a ter dois limites de idênticos valores. Um relativo às receitas oriundas de operações realizadas no mercado interno e outro referente às exportações de mercadorias. Assim, é possível que uma empresa mantenha legitimamente o enquadramento no Simples Nacional mesmo obtendo receitas de até R$ 7,2 milhões, desde que R$ 3,6 milhões sejam relativos a exportação de mercadorias e serviços e 3,6 milhões sejam auferidos no mercado interno.

No caso de empresa que atue no mercado interno e no de exportações, a determinação das **alíquotas** e das **bases de cálculo** relativas ao Simples Nacional será feita considerando-se cada receita separadamente. A regra, decorrente da Lei Complementar 147/2014, teve o condão de **diminuir a carga tributária a que estão sujeitas as empresas exportadoras optantes do Simples Nacional**, uma vez que na sistemática anterior as receitas eram somadas, o que, diante da progressividade das alíquotas, resultava em um percentual mais elevado a ser exigido do sujeito passivo. Além disso, a parcela da receita bruta referente às exportações ficará desonerada da parte do recolhimento correspondente a ICMS, PIS, COFINS e IPI, tendo em vista a não incidência de tais tributos sobre as operações de exportações. Em tal hipótese, a desoneração é implementada da maneira explanada no item 15.11 deste capítulo.

15.4 AS CONDIÇÕES DE ENQUADRAMENTO DIFERENCIADO POR ESTADO, DF OU MUNICÍPIO

Baseando-se na autorização constitucional de que o novo sistema adotasse condições de enquadramento diferenciadas por Estado, a LC 123/2006 permitiu que os Estados com menor participação no Produto Interno Bruto brasileiro adotassem faixas de receita bruta anual menores que as estipuladas de maneira genérica pelo art. 3.º da Lei.

Sob o ponto de vista dos Estados, a regra pode ser considerada razoável, pois a entidade que, para um Estado economicamente grande, é uma empresa de pequeno porte, merecendo tratamento diferenciado, pode ser considerada uma média empresa para um Estado economicamente menor, de forma que a renúncia fiscal decorrente do enquadramento de várias empresas na mesma situação signifique uma perda considerável de arrecadação para as menores economias da federação.

A adoção de faixa de receita bruta anual menor é opcional para os Estados com participação no PIB nacional menor ou igual a 1% (poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 35%, ou até 50%, ou até 70% do limite previsto para enquadramento como empresa de pequeno porte – 3.600.000,00) e para os que possuam participação maior que 1% e menor que 5% (poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 50%, ou até 70% do limite previsto para enquadramento como empresa de pequeno porte – 3.600.000,00). Quando o Estado possuir participação no PIB nacional igual ou superior a 5%, é obrigatória a adoção das faixas nacionais de receita bruta anual.

A participação de cada Estado e do DF no Produto Interno Bruto brasileiro será apurada levando em conta o último resultado divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE ou outro

órgão que o substitua.

A título informativo, atualmente, possuem participação no PIB nacional igual ou inferior a 1% onze Estados (RO, AC, RR, AP, TO, MA, PI, RN, PB, AL, SE); com participação entre 1 e 5%, dez Estados (AM, PA, CE, PE, BA, ES, SC, MT, MS, GO) e o DF; com participação maior que 5%, apenas cinco Estados (RJ, SP, MG, PR e RS).

No caso de opção pelas faixas diferenciadas, as empresas que ultrapassarem os valores adotados como teto passarão a recolher **o ICMS e o ISS** fora da sistemática do Simples Nacional, sendo a alíquota deste reduzida dos percentuais relativos a esses impostos, constantes dos Anexos I a V da Lei Complementar 123/2006, conforme o caso.

Se o Estado fizer a opção objeto de exame, **automaticamente** as mesmas faixas diferenciadas de receita bruta passam a ser aplicáveis para efeito do recolhimento do ISS devido a **todos os Municípios situados em seu território** e do ISS devido ao DF, se este houver feito a opção.

Sob o ponto de vista das empresas beneficiárias da sistemática, a diferenciação pode ser considerada agressiva ao princípio da isonomia e, em última análise, vir a prejudicar os próprios Estados com economias menores. Assim, duas empresas em idêntica situação de capacidade contributiva poderão vir a ser tratadas de maneira absolutamente diferente simplesmente por estarem situadas em pontos diferentes do território nacional. É possível que, diante do tratamento diferenciado, algumas empresas optem por se instalar nos Estados economicamente mais fortes da federação visando a gozar da sistemática simplificada em toda sua amplitude.

Quanto aos Estados, a questão não é tão problemática, afinal, a adoção de faixas diferenciadas de enquadramento é uma opção, podendo cada ente decidir entre a diferenciação e a adoção do mesmo tratamento vigente nos Estados com economia mais forte. No que concerne aos Municípios, contudo, parece que a LC 123/2006 incidiu em grave inconstitucionalidade ao submetê-los a uma decisão dos Estados em que estiverem situados, decisão esta que pode ter severas repercussões sobre a arrecadação destes entes menores. Registre-se que interferir na arrecadação é também interferir na subsistência e, por conseguinte, na autonomia, principal sustentáculo do pacto federativo, forma de Estado petrificada pelo art. 60, § 4.º, I, da CF/1988.

Assim, ao que parece, a previsão de critérios diferenciados de enquadramento padece das seguintes inconstitucionalidades:

a) agride a **isonomia**, pois submete empresas de idêntico potencial contributivo a tratamento tributário diferenciado tomando como base o local em que instaladas;

Ressalte-se que, apesar de o art. 151, I, da CF/1988 permitir que a União crie tributos cuja incidência não seja uniforme em todo o território nacional, desde que objetivando a reduzir desigualdades regionais, o enquadramento diferenciado previsto pela LC 118/2005 não se encaixa na autorização, em primeiro lugar, porque se refere a tributos estaduais e municipais (ICMS e ISS), e, em segundo lugar, porque o efeito da diferenciação, caso adotada pelos Estados, será o de fazer com que a tributação seja mais gravosa nos estados mais pobres da federação, o que tende a ampliar o fosso de desenvolvimento já

existente na desequilibrada federação brasileira.

b) agride o **pacto federativo** ao submeter os Municípios a uma decisão totalmente discricionária do Estado em que situados.

Ressalte-se que tanto o pacto federativo quanto a isonomia são cláusulas pétreas (CF/1988, art. 60, § 4.º, incisos I e IV) e, portanto, imunes a emendas que lhe diminuam a amplitude (ato que diminui a amplitude de uma regra é ato "tendente a abolir" tal regra). Portanto, parece inaplicável o argumento de que a diferenciação seria legítima em virtude de ter sido expressamente inserida no texto constitucional pela EC 42/2003.

15.5 VEDAÇÕES À OPÇÃO

A Lei Complementar 123/2006 enumerou dois grupos de empresas impedidas de se beneficiarem plenamente da sistemática do Simples Nacional.

Num primeiro momento, a Lei lista as pessoas que **não podem se beneficiar, "para nenhum efeito legal"**, do regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional (LC 123/2006, art. 3.º, § 4.º). A regra não é de natureza exclusivamente tributária, pois as pessoas atingidas pelo impedimento legal estão absolutamente excluídas não apenas do regime tributário, mas também de todas as demais regras constantes do novo sistema. Trata-se de uma **vedação plena**.

Registre-se, por oportuno, que, visando a reforçar a absoluta plenitude da vedação, a Lei Complementar 128/2008 deu nova redação ao dispositivo em questão inserindo-lhe, após a proibição, a expressão "incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar". A alteração sepulta a tese, esposada por alguns, de que o primeiro grupo não estaria excluído do regime de tributação simplificada, mas tão somente das demais normas que dão os contornos do Simples Nacional, como as regras privilegiadas para participação em licitações públicas e a simplificação de obrigações trabalhistas.

De maneira aparentemente oposta ao raciocínio ora exposto, a LC 147/2014 incluiu na LC 123/2006 o art. 3.º-B, afirmando que "os dispositivos desta Lei Complementar, com exceção do disposto no Capítulo IV, **são aplicáveis a todas as microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas pelos incisos I e II do *caput* e § 4.º do art. 3.º, ainda que não enquadradas no regime tributário do Simples Nacional, por vedação ou por opção** ". O excetuado "Capítulo IV" é justamente o que dispõe sobre o "Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições". Assim, se adotada uma interpretação apressada, mesmo as microempresas e empresas de pequeno porte que incidissem em qualquer caso de vedação à opção pelo Simples Nacional poderiam gozar dos benefícios não tributários previstos na LC 123/2006. No entanto, ao se referir às microempresas e empresas de pequeno porte **"definidas pelos incisos I e II do *caput* e § 4.º do art. 3.º "**, o legislador acabou por reforçar a ideia de que a não incidência nas vedações plenas estatuídas pelo § 4.º do art. 3.º faz parte – ao lado da obediência aos limites máximos de faturamento estatuídos no *caput* do art. 3.º – da própria definição de microempresa ou empresa de pequeno porte para os efeitos da LC 123/2006. Raciocinando assim, chega-

se ineludivelmente à conclusão aqui defendida no sentido de que **aquele que incide nas vedações plenas não pode gozar dos privilégios previstos LC 123/1006 com suas alterações posteriores**.

Mais à frente, a Lei lista um conjunto de pessoas que **não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional** (LC 123/2006, art. 17). Neste caso, as pessoas listadas ficam sujeitas ao regime geral de tributação (pagamento individualizado de tributos), mas **podem gozar dos benefícios não tributários da lei, nos termos do art. 3.º-B, mencionado acima. A vedação é parcial, impedindo apenas a utilização do regime tributário simplificado**.

Seguindo a sistemática legal, os grupos serão abordados em tópicos distintos.

15.5.1 Vedação plena

Segundo o art. 3.º, § 4.º, da Lei Complementar 123/2006, com a redação dada pela Lei Complementar 128/2008, não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado do Simples Nacional, inclusive o regime de tributação, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado decorrente do Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o valor de R$ **3.600.000,00**;

IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela sistemática do Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R$ **3.600.000,00**;

V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R$ **3.600.000,00**;

VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X – constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI – cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Reforçando ainda mais a plenitude da vedação, a LC 139/2011 deu nova redação ao § 6.º do art. 3.º

da LC 123/2006, passando a afirmar que a microempresa ou empresa de pequeno porte que incorrer em alguma das situações acima previstas será **excluída do tratamento jurídico diferenciado**, bem como do **regime de recolhimento unificado**, com efeitos a partir do mês seguinte ao que incorrida a situação impeditiva. A redação anterior do dispositivo estipulava como consequência dos mesmos fatos uma genérica exclusão "do regime de que trata esta Lei Complementar", dando ensejo ao surgimento da interpretação segundo a qual o excluído não precisaria passar a fazer os recolhimentos de acordo com o regime geral de tributação, raciocínio este expressamente impedido pela citada inovação legislativa.

As entidades que se enquadrem nas hipóteses previstas nos itens IV e VII acima não estão incluídas na vedação à opção no caso de participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 da LC 123/2006 e na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 da LC 123/2006, e em associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte.

15.5.2 Vedação parcial

Nos termos do art. 17 da Lei Complementar 123/2006, não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

"I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

II – que tenha sócio domiciliado no exterior;

III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV – (Revogado pela Lei Complementar 128/2008);

V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;

VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;

X – que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e

pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 – alcoólicas;

2 – (Revogado pela Lei Complementar 147/2014);

3 – (Revogado pela Lei Complementar 147/2014);

4 – cervejas sem álcool;

XI – (Revogado pela Lei Complementar 147/2014);

XII – que realize cessão ou locação de mão de obra;

XIII – (Revogado pela Lei Complementar 147/2014);

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;

XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI – com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.”

Por expressa disposição legal, as vedações relativas ao exercício das atividades acima enumeradas não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades relacionadas nos itens seguintes (Res. CGSN 94/2011, com alterações efetuadas pela Res. CGSN 117/2014) ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido acima enumeradas (**atividades cuja opção é admissível**):

I – creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres;

II – agência terceirizada de correios;

III – agência de viagem e turismo;

IV – centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

V – agência lotérica;

VI – serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

VII – transporte municipal de passageiros;

VIII – escritórios de serviços contábeis;

IX – produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais;

X – fisioterapia;

XI – corretagem de seguros;

XII – construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de

subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

XIII – serviço de vigilância, limpeza ou conservação;

XIV – serviços advocatícios;

XV – administração e locação de imóveis de terceiros;

XVI – academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

XVII – academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

XVIII – elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;

XIX – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

XX – planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;

XXI – empresas montadoras de estandes para feiras;

XXII – laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;

XXIII – serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;

XXIV – serviços de prótese em geral;

XXV – serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, e de transportes autorizados no inciso VI do caput do art. 17, inclusive na modalidade fluvial.

→ As atividades previstas nos itens I a XI acima serão tributadas de acordo com o Anexo III da LC 123/2006 (Tabela 03 do item 15.13 abaixo);

→ As atividades previstas nos itens XII a XIV serão tributadas de acordo com o Anexo IV da LC 123/2006 (Tabela 04 do item 15.13 abaixo), não estando incluída no Simples Nacional a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis;

→ As atividades previstas nos itens XV a XXIV serão tributadas de acordo com o Anexo V da LC 123/2006 (Tabela 05 do item 15.13 abaixo);

→ As atividades previstas no item XXV serão tributadas de acordo com o Anexo III da LC 123/2006 (Tabela 03 do item 15.13 abaixo), deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I da LC 123/2006 (Tabela 01 do item 15.13 abaixo);

→ Para se beneficiarem da sistemática do Simples Nacional os escritórios de serviços contábeis (item VIII) deverão (sob pena de exclusão com efeitos a partir do mês subsequente ao do descumprimento):

I – promover atendimento gratuito relativo à inscrição, à opção do Microempreendedor Individual – MEI de que trata o art. 18-A do Estatuto e à primeira declaração anual simplificada da microempresa individual, podendo, para tanto, por meio de suas entidades representativas de classe, firmar convênios e acordos com a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por intermédio dos seus órgãos vinculados;

II – fornecer, na forma estabelecida pelo Comitê Gestor, resultados de pesquisas quantitativas e qualitativas relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional por eles atendidas;

III – promover eventos de orientação fiscal, contábil e tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional por eles atendidas.

É fundamental perceber que algumas atividades cujos exercentes não podiam, até o advento da LC 147/2014, optar pela sistemática do Simples Nacional, foram expressamente incluídas na lista acima explicitada (itens X, XI e XIV). Foram também alterados os alcances de itens que já constavam da lista (XV e XXV). Todas essas atividades foram enquadradas nas tabelas anteriormente existentes.

A maior novidade trazida pela Lei Complementar 147/2014, contudo, foi a permissão para que os exercentes de diversas atividades pudessem aderir ao Simples Nacional se sujeitando a uma nova tabela, prevista no Anexo VI da Lei Complementar 123/2006 (correspondente à tabela 06 do item 15.13, abaixo).

Os serviços que se encontram em tal situação e que, portanto, tiveram seus prestadores liberados para optar pelo Simples Nacional a partir de 1.º de janeiro de 2015 são os seguintes:

I – medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
II – medicina veterinária;
III – odontologia;
IV – psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite;
V – serviços de comissaria, de despachantes, de tradução e de interpretação;
VI – arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, ***design***, desenho e agronomia;
VII – representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
VIII – perícia, leilão e avaliação;
IX – auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
X – jornalismo e publicidade;

XI – agenciamento, exceto de mão de obra;

XII – outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V da LC 123/2006.

15.6 OPÇÃO PELO REGIME

As microempresas e empresas de pequeno porte regularmente optantes pelo regime tributário de que trata a Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996 ("Simples Federal") foram consideradas automaticamente inscritas na sistemática do Simples Nacional, em 1.º de julho de 2007, salvo as que incidiam em hipótese de exclusão legal ou de vedação ao ingresso, conforme estudado no item anterior.

Quanto às demais pessoas jurídicas que preencham as condições de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, a opção se dará na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

A opção deverá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, podendo gerar efeitos a partir da data do início de atividade, desde que exercida nos termos, prazo e condições a serem estabelecidos no ato do Comitê Gestor.

Como a existência de débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa configura fator impeditivo para o recolhimento de tributos na sistemática do Simples Nacional, foi assegurada inicialmente a possibilidade de parcelamento, em até 120 parcelas mensais e sucessivas, dos débitos relativos aos impostos e contribuições incluídos na sistemática de recolhimento unificado, de responsabilidade da microempresa ou empresa de pequeno porte e de seu titular ou sócio.

A possibilidade de parcelamento abrangia os fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2006, o que, na prática, excluía várias microempresas e empresas de pequeno porte da sistemática. Minorando o problema, a LC 127/2007 permitiu que os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31 de maio de 2007 fossem incluídos no parcelamento.

A gama de créditos passíveis de parcelamento foi novamente ampliada com o advento da Lei Complementar 128/2008, que abriu a possibilidade de parcelamento dos débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, de responsabilidade da microempresa ou empresa de pequeno porte e de seu titular ou sócio, **com vencimento até 30 de junho de 2008**. Desta feita, **o número máximo de parcelas foi estipulado em 100, mantida a parcela mínima mensal de R$ 100,00 (cem reais)**, considerados isoladamente os débitos para com a Fazenda Nacional, para com a Seguridade Social, para com a Fazenda dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

O parcelamento, que abrange os débitos inscritos em dívida ativa, deve ser requerido à Fazenda para

com a qual o sujeito passivo está em débito e segue as demais regras vigentes para parcelamento de tributos e contribuições federais, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

A novidade não é aplicável na hipótese de reingresso de microempresa ou empresa de pequeno porte no Simples Nacional. Assim, se a entidade foi excluída do simples e deseja reingressar na sistemática, deve quitar seus débitos sem a possibilidade de gozar do parcelamento autorizado pela Lei Complementar 128/2008.

Registre-se, por oportuno, que o STJ entende que, mesmo na hipótese de eventual débito estar **garantido por penhora** realizada no transcorrer de execução fiscal, ou de haverem sido opostos embargos recebidos com **efeito suspensivo**, a impossibilidade de ingresso no Simples Nacional permanece. O fundamento para a posição do Tribunal é o fato de as situações citadas não se enquadrarem no rol exaustivo de causas de **suspensão da exigibilidade do crédito tributário** previsto no art. 151 do CTN (STJ, RMS 27.473/SE). Tal tese, hoje pacífica, foi a base para a propositura pelo CESPE, no concurso para provimento de cargos de Juiz do TJ/CE(2012), da seguinte assertiva (**correta**): “Segundo o STJ, a vedação do ingresso no SIMPLES Nacional em face da existência de débito fiscal cuja exigibilidade não esteja suspensa subsiste ainda que a microempresa ou a empresa de pequeno porte tenha garantido a execução fiscal ou que seus embargos à execução tenham sido recebidos no efeito suspensivo”.

15.7 EXCLUSÃO DO REGIME

A exclusão do Simples Nacional será feita **de ofício** ou **mediante comunicação** das empresas optantes.

A exclusão **mediante comunicação** pode decorrer de **opção** da pessoa jurídica enquadrada na sistemática ou, **obrigatoriamente**, quando a mesma **incidir em qualquer das situações de vedação** estudadas no item 5 deste Capítulo ou quando **ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite de receita bruta** correspondente a R$ 300.000,00, multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, em relação aos tributos e contribuições federais, e em relação aos tributos estaduais, municipais e distritais, os respectivos limites proporcionais, também multiplicados pelo número de meses de funcionamento no período, caso o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios tenham adotado as condições diferenciadas de enquadramento estudadas no item 4 deste Capítulo.

A falta de comunicação, quando obrigatória, da exclusão da pessoa jurídica do Simples Nacional, nos prazos determinados, sujeitará a pessoa jurídica à multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o Simples Nacional no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não inferior a R$ 200,00 (duzentos reais), insusceptível de redução.

Registre-se que, no caso de falta de comunicação, quando obrigatória, do desenquadramento do microempreendedor individual da **sistemática de recolhimento do Simples Nacional em valores fixos**, detalhada no item 15.14 abaixo, a multa terá o valor mínimo de apenas R$ 50,00 (cinquenta reais), também insusceptível de redução.

A exclusão **de ofício** (por ato da autoridade competente) será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor (Resolução CGSN 14, de 23 de julho de 2007), cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes. Tal modalidade de exclusão dar-se-á quando:

I – verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

II – for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

III – for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV – a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V – tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto na Lei Complementar 123/2006;

VI – a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;

VII – comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII – houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX – for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X – for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

XI – houver descumprimento reiterado da obrigação de emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

XII – houver omissão de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

Para o efeito de exclusão de ofício, consideram-se reiteradas as condutas previstas nos itens V, XI e XII acima transcritos:

I – a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5

(cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II – a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

15.8 TRIBUTOS INCLUÍDOS NA SISTEMÁTICA

A adoção da sistemática do Simples Nacional implica o recolhimento mensal e centralizado, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins):

V – Contribuição para o PIS/Pasep;

VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação dos seguintes serviços:

a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação;
c) serviços advocatícios.

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A grande novidade da lista é a inclusão obrigatória do **ICMS estadual** e do **ISS municipal** que, anteriormente, somente seriam incluídos na sistemática do “Simples Federal” mediante adesão do respectivo Estado ou Município, formalizada mediante convênio.

Apesar de, segundo o Estatuto, a Contribuição Previdenciária Patronal – CPP prevista no item VI acima estar incluída no valor recolhido na forma do Simples Nacional, com as duas exceções já apontadas, a Lei Complementar 128/2008, ao instituir a sistemática de recolhimento de valores fixos para o Microempreendedor Individual – MEI, permitiu que este contratasse um único empregado que receba exclusivamente 1 (um) salário mínimo ou o piso salarial da categoria profissional. **Nesta hipótese, o MEI deverá recolher a CPP calculada à alíquota de 3% (três por cento) sobre tal salário de contribuição**.

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam **dispensadas do pagamento das demais contribuições** instituídas **pela União**, **inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical**, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

Chama-se atenção ao fato de que alguns estudiosos mais apressados têm incluído tais contribuições entre aquelas abrangidas pelo Simples Nacional. O engano está em confundir a **dispensa legal do pagamento de um tributo (isenção)** com a sua inclusão num sistema de recolhimento centralizado.

Assim, as contribuições para os Serviços Sociais Autônomos (SESI, SESC, SENAI etc.), consideradas contribuições sociais gerais pelo STF, **não estão incluídas no sistema de recolhimento unificado**, mas as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional estão **isentas** do seu pagamento. Por conseguinte, não há qualquer parcela do valor recolhido pelas empresas optantes que seja vertido para o denominado “Sistema S”.

A referida isenção teve sua constitucionalidade aferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 4.033, em que a Confederação Nacional do Comércio alegava que o benefício agredia a CF/1988, porque: a) não havia sido concedido por lei específica; b) desrespeitava o alcance possível das leis complementares; e c) não era compatível com o princípio da isonomia. O STF, no entanto, entendeu que a isenção é legítima, decorrendo da expressa previsão constitucional que impõe ao legislador complementar o estabelecimento de um tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivar microempresas e empresas de pequeno porte por intermédio da simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

15.9 TRIBUTOS NÃO INCLUÍDOS NA SISTEMÁTICA

A opção pelo Simples Nacional não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (LC 123/2006, art. 13, § 1):

I – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou valores Mobiliários (IOF);

II – Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (II);

III – Imposto sobre exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE);

IV – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);

V – Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI – Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII – Contribuição provisória sobre movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF – hoje extinta);

VIII – Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IX – Contribuição para manutenção da seguridade social, relativa ao trabalhador;

X – Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual, caracterizado como microempresa;

XI – Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII – PIS, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviço;

XIII – ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive

lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, hipótese em que o contribuinte deverá considerar o tributo, destacadamente, para fim de pagamento;
2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor (a diferença entre a alíquota interna e a interestadual será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional);

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (também aqui vale a ressalva prevista no item g, 2, acima);

XIV – ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;

XV – demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios, não relacionados especificamente.

De grande importância a restrição imposta pela Lei Complementar 147/2014 à cobrança aos optantes pelo Simples Nacional do ICMS devido na sistemática de **substituição tributária**. Anteriormente, o art. 13, § 1.º, XIII, “a”, da LC 123/2006 previa genericamente que o recolhimento dos tributos na forma do Simples Nacional não excluía o pagamento, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, do ICMS devido **“nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária”**. Diante da regra, os Estados e o DF enxergaram uma oportunidade de aumentarem sua arrecadação de ICMS mediante a generalização da substituição tributária e a consequente cobrança do tributo em separado.

A providência gerou severas distorções, uma vez que tecnicamente a sistemática da substituição tributária somente é adequada para as cadeias de produção/circulação mais homogêneas, ou seja, aquelas em que as margens de valor agregado e consequentemente o preço final da mercadoria são razoavelmente previsíveis (ver item 6.4.2 do Capítulo 6 desta obra). É o que acontece, por exemplo, nas cadeias produtivas, de cigarros, bebidas e combustíveis.

A adoção da substituição tributária sem a observância do citado critério trabalhava contra a

simplificação e a unificação, que são os pilares da sistemática do Simples Nacional. Imbuída pelo desejo de restaurar tais pilares, a Lei Complementar 147/2014 incluiu na anteriormente genérica alínea “a” do § 1.º do art. 13 da LC 123/2006 uma **lista exaustiva das hipóteses em que o uso da substituição tributária do ICMS pelos Estados e pelo DF permitir-lhes-á a cobrança, em separado, do tributo**. Assim, a inclusão de outras operações no regime de substituição tributária não terá qualquer efeito sobre os sujeitos passivos que recolhem os tributos na forma do Simples Nacional, pois, para eles, o ICMS correspondente continuará incluído no recolhimento unificado que caracteriza tal sistemática.

No caso de **fabricação em escala industrial relevante em cada segmento**, a lista de operações que podem ser objeto de cobrança do ICMS fora da sistemática do Simples Nacional é **ampliada**, passando a incluir também as bebidas não alcoólicas, massas alimentícias, produtos lácteos, carnes e suas preparações, preparações à base de cereais, chocolates, produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos, preparações para molhos e molhos preparados, preparações de produtos vegetais, telhas e outros produtos cerâmicos para construção e detergentes (Lei Complementar 123/2006, art. 13, § 8.º).

É fundamental ressaltar, contudo, que a salutar mudança somente entrará em vigor a partir do dia **1.º de janeiro de 2016** (LC 147/2006, art. 15, II) e que será disciplinada por convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, ouvidos o Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN e os representantes dos segmentos econômicos envolvidos (LC 123/2006, art. 13, § 7.º).

15.10 TRIBUTOS SUJEITOS A REGRAS ESPECÍFICAS

15.10.1 O Imposto de Renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras

O Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, será definitivo, não se compensando ou restituindo para o optante pelo Simples Nacional.

15.10.2 O Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos aos sócios

Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pro labore, aluguéis ou serviços prestados.

A isenção é limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período.

O citado art. 15 da Lei 9.249/1995 define a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas na sistemática do lucro presumido, possuindo a seguinte redação:

> “Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do

percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei 8.981, de 1995.

§ 1.º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput* deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1.º e 2.º do art. 29 da referida Lei;

III – trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei 11.727, de 2008);

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

§ 2.º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3.º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4.º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato" (Incluído pela Lei 11.196, de 2005).

Em termos práticos, a regra ora estudada limita a isenção dos valores pagos ou distribuídos ao titular ou sócio ao montante do lucro que, segundo a legislação do Imposto de Renda, seria presumidamente auferido pela microempresa ou empresa de pequeno porte segundo sistemática do lucro presumido, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período, uma vez que o resultado deste

cálculo é, presumivelmente, o valor líquido do lucro disponível para entrega ao titular ou distribuição aos sócios.

Caso tal limite seja ultrapassado, a parcela excedente se sujeita à incidência do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, salvo se comprovado que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

15.10.3 O ISS retido na fonte

Com o advento da Lei Complementar 128/2008, a retenção na fonte do ISS a cargo das microempresas ou das empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional deixa de ser feita utilizando-se a alíquota do Município competente. Passa a ser aplicado o percentual do imposto previsto nas Tabelas 03, 04 e 05 do item 15.13 abaixo (correspondente aos Anexos III, IV ou V da Lei Complementar 123/2006) para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação.

No entanto, **quando o prestador de serviço for um Microempreendedor Individual – MEI optante pela sistemática de recolhimento do Simples Nacional por valores fixos mensais, não caberá a retenção**, tendo em vista que nesta hipótese, conforme explanado no item 15.14, o ISS a cargo do optante também é fixo, correspondendo a R$ 5,00 (cinco reais).

O recolhimento do valor retido terá caráter de definitividade, não sendo objeto de partilha com os municípios. Sobre a receita de prestação de serviços que sofreu a retenção não haverá incidência de ISS a ser recolhido no Simples Nacional.

15.10.4 Abatimento da base de cálculo do ISS dos materiais fornecidos

Da base de cálculo do ISS será abatido o material fornecido pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 a 7.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

Os serviços sujeitos à regra são os seguintes:

> "7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
>
> 7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.
>
> 7.04 – Demolição.
>
> 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)".

15.10.5 ISS e ICMS com valor fixo

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufira receita bruta, no ano-calendário anterior, de até o limite máximo previsto na segunda faixa de receitas brutas anuais constantes dos anexos I a VI da LC 123/2006 (atualmente, o limite corresponde a R$ 360.**000,00**), ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário. Não obstante, caso a microempresa venha a exceder o limite de receita bruta durante o ano-calendário, não mais será aplicável o recolhimento de valor fixo, voltando o ISS ou o ICMS a ser apurado da mesma forma que o fazem as demais empresas optantes pelo Simples Nacional.

Os valores de ISS ou ICMS fixos não poderão exceder a 50% – cinquenta por cento – do maior recolhimento possível do tributo para a faixa de enquadramento prevista na tabela, respeitados os acréscimos decorrentes do tipo de atividade da empresa.

Na hipótese em que o Estado, o município ou o Distrito Federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para estes tributos, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor.

Estatuindo mais uma regra de constitucionalidade duvidosa, a Lei Complementar 128/2008 previu que a concessão de tais reduções será realizada mediante **deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente**. O problema é que a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende, em virtude de disposição constitucional expressa, de **deliberação conjunta dos Estados e do DF** (CF, art. 155, § 2.º, XII, *g*), o que é operacionalizado mediante a celebração dos famosos convênios do CONFAZ, estudados no item 13.2.2.12 desta obra. Não parece plausível a tese segundo a qual, em virtude de o mencionado dispositivo constitucional haver delegado à lei complementar a disciplina da matéria, a LC 128/2008 teria autorização para estatuir a regra ora estudada. A remessa à disciplina de lei complementar restringe-se à deliberação conjunta dos Estados e do DF, não sendo possível a tal espécie normativa estipular hipótese de “deliberação exclusiva e unilateral” destes entes subnacionais.

Novamente aqui cabe a tradicional advertência de que não obstante a aparente inconstitucionalidade, em provas de concurso público, a presunção de constitucionalidade da previsão legal deve ser aplicada.

Também de acordo com a previsão legal, o benefício pode ser concedido de maneira uniforme, abrangendo igualmente todos os optantes do Simples Nacional ou de forma diferenciada para cada ramo de atividade.

15.10.6 Possibilidade de concessão unilateral de isenção ou redução da COFINS, PIS/PASEP e ICMS para produtos da cesta básica

A Lei Complementar 147/2014 acresceu ao art. 18 da LC 123/2006 um § 20-B autorizando União, Estados e Distrito Federal a, mediante a edição de lei ordinária específica, destinada às microempresas e

empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, conceder benefícios fiscais tendentes a desonerar os produtos que compõem a cesta básica.

Vinculando-se ao citado objetivo, fica a União Federal autorizada a conceder unilateralmente isenção ou redução da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, assim como é facultado aos Estados e ao Distrito Federal a concessão unilateral dos mesmos benefícios no tocante ao ICMS. Quanto a essa possibilidade, podem ser tecidas as mesmas observações levadas a cabo no tópico imediatamente acima que põem em dúvida a constitucionalidade de autorização legal para que Estados e DF concedam benefícios fiscais do ICMS sem a necessidade da deliberação conjunta no âmbito do Confaz.

15.10.7 Menor alíquota de IPTU para o Microempreendedor Individual – MEI

Segundo o art. 18-D da LC 123/2006 (introduzido pela LC 147/2014), a tributação municipal do IPTU deverá assegurar tratamento mais favorecido ao Microempreendedor Individual – MEI (estudado no item 15.14 deste Capítulo) para realização de sua atividade no mesmo local em que residir, mediante aplicação da menor alíquota vigente para aquela localidade, seja residencial ou comercial, nos termos da lei, sem prejuízo de eventual isenção ou imunidade existente.

Neste ponto, é importante recordar que o art. 156, § 1.º, da CF/1988 permite ao município estabelecer **alíquotas progressivas** de IPTU em razão do **valor** do imóvel (quanto mais valioso, maior a alíquota) e definir **alíquotas diferentes** de acordo com a **localização** (maiores alíquotas para imóveis localizados em áreas mais nobres) e o **uso** do imóvel (diferenciação de alíquotas de acordo com o uso industrial, comercial ou residencial).

Nesse contexto, imagine-se um microempreendedor individual que exerça a atividade empresarial de **impressão e venda de camisetas na sua própria residência.** A situação configuraria **uso misto** – residencial e comercial – do imóvel. Se no município em que é exercida a atividade, a legislação previsse alíquotas diferentes para tais usos, haveria dúvida do enquadramento do imóvel em questão como comercial ou residencial. O Código Tributário não tem solução apriorística para a situação proposta, que acabaria sendo resolvida de acordo com os critérios previstos nas legislações locais. Por oportuno, registre-se que não seria o caso de aplicação direta do princípio do “in dubio pro reo” (na dúvida, adotar a solução mais favorável ao acusado), que, conforme a nomenclatura permite entrever, em direito tributário somente se aplica em matéria de infrações (ver item 4.3.2 do Capítulo 4 desta obra).

Com o advento da regra ora estudada, em se tratando de um MEI, a solução será adotar **a menor das alíquotas**, o que colabora com a consecução do desígnio apontado pelo art. 18-E da LC 123/2006, qual seja, “a formalização de pequenos empreendimentos e a inclusão social e previdenciária”.

15.11 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E EXPORTAÇÃO

Na apuração do montante devido no mês relativo a cada tributo, o contribuinte que apure receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio da empresa

comercial exportadora ou do consórcio constituído nos termos da LC 123/2006, terá direito a redução do valor a ser recolhido na forma do Simples Nacional.

Tratando-se de revenda de tais mercadorias, a redução no montante a ser recolhido do Simples Nacional no mês corresponderá:

a) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, relativo à Cofins, aplicado sobre a respectiva parcela de receita específica;
b) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, relativo a Contribuição para o PIS/Pasep, aplicado sobre a respectiva parcela de receita específica;
c) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, relativo ao ICMS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita específica.

A título de exemplo, suponha-se que determinada empresa comercial apurou possuir receita de revenda de mercadorias acumulada em 12 meses no montante de R$ 3.600.000,00. Admita-se que, no mês em questão, a entidade obteve um total de receita de revenda de mercadorias no valor de R$ 300.000,00, assim composta:

a) receita de vendas internas (mercado nacional): RS 200.000,00;
b) receita de vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS: R$ 40.000,00;
c) receita de exportações: R$ 60.000,00.

Para apurar o valor a ser recolhido na sistemática, é necessário, em primeiro lugar, buscar no Anexo I da LC 123/2006 (Tabela 01 do item 15.13 abaixo) a alíquota aplicável à empresa de pequeno porte com receita bruta anual de até R$ 3.600.000,00 (11,61%).

Posteriormente, tal percentual deve ser aplicado sobre a receita de revenda de mercadorias no mês para encontrar o valor que deveria ser pago a título de Simples Nacional, sobre a receita total (sem considerar eventuais exportações ou casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS).

Assim, tem-se que o valor devido (sem as reduções legais) seria de R$ 34.830,00 (R$ 300.000,00 x 11,61%).

Para apurar as reduções, deve-se buscar, na mesma Tabela 01, os percentuais correspondentes à Cofins (1,60%), à contribuição para o PIS (0,38%) e ao ICMS (3,95%) e aplicá-los sobre as receitas respectivas.

Assim, quanto à Cofins e ao PIS, a redução é calculada sobre a receita específica de exportação, de forma que os valores a serem deduzidos são de R$ 960,00 (R$ 60.000,00 x 1,60%), a título de Cofins, e de R$ 228,00 (R$ 60.000,00 x 0,38%), a título de PIS.

Quanto ao ICMS, o cálculo deve ser feito sobre a soma dos valores sujeitos à substituição tributária e aos relativos à exportação, de forma que a redução será de R$ 3.950,00 (R$ 100.000,00 x 3,95%).

Por conseguinte, o valor total das deduções é de R$ 5.138,00 (R$ 960,00 + R$ 228,00 + R$ 3.950,00) e o valor a ser recolhido a título de Simples Nacional será de **R$ 29.692,00** (R$ 34.830,00 –

R$ 5.138,00).

No que concerne às mercadorias industrializadas pelo contribuinte, o raciocínio é exatamente o mesmo, apenas se fazendo uma observação no tocante à possibilidade de redução também do IPI sobre a parcela específica de receita e à utilização da tabela específica da indústria (Tabela 02 do item 15.13 abaixo – equivalente ao Anexo I da LC 123/2006).

A partir de 2012, as receitas decorrentes de exportação de mercadorias passaram a desfrutar de um limite em separado para fins de enquadramento no Supersimples. Assim, apesar de, para fim de estabelecimento da alíquota e da base de cálculo do Simples Nacional, as receitas de exportação continuarem a ser consideradas, elas passam a ser computadas separadamente no tocante à verificação do cumprimento dos limites para enquadramento na sistemática. Dessa forma, uma empresa de pequeno porte pode auferir, durante o exercício financeiro, R$ 3.600.000,00 de receitas com vendas no mercado interno e mais R$ 3.600.000,00 relativos a exportações e, ainda assim, permanecer legitimamente no regime ora estudado. É em virtude disto que se tem dito que os limites de receita foram dobrados para os exportadores. A frase é correta desde que não se interprete que o limite passou a ser de R$ 7.200.000, sem restrições a composição da receita, visto que o limite para receitas obtidas no mercado interno continua sendo de apenas R$ 3.600.000,00. O detalhe é somente o acréscimo de mais uma quota, de mesmo valor, como limite específico para as receitas com exportação de mercadorias.

Por fim, registre-se que, com o advento da LC 147/2014, a LC 123/2006 passou a contar com o art. 20-B, em que se impõe aos Estados e ao Distrito Federal a observância, em relação ao ICMS, do prazo mínimo de 60 dias, contado a partir do primeiro dia do mês do fato gerador da obrigação tributária, para estabelecer a data de vencimento do imposto devido por substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e por antecipação tributária com ou sem encerramento de tributação, nas hipóteses em que a responsabilidade recair sobre operações ou prestações subsequentes, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor. Sobre outra importante restrição que a LC 147/2014 impôs sobre o uso da substituição tributária, recomenda-se atenção especial aos comentários constantes do final do tópico 15.09 deste Capítulo.

15.12 DESONERAÇÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO

A Lei Complementar 128/2008 autorizou a União a reduzir a zero as alíquotas do **IPI**, da **Cofins**, da **Contribuição para o PIS/PASEP**, **da Cofins-importação** e **da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação**, incidentes na aquisição, ou importação, de equipamentos, máquinas, aparelhos, instrumentos, acessórios, sobressalentes e ferramentas que os acompanhem, na forma definida em regulamento, quando **adquiridos, ou importados, diretamente por microempresas ou empresas de pequeno porte para incorporação ao seu ativo imobilizado**. Igual autorização foi concedida aos Estados e ao Distrito Federal, em relação às alíquotas do **ICMS**.

Em primeiro lugar, há de se perceber uma diferença essencial de conteúdo desta nova regra quando

comparada àquela constante no texto original do art. 65, § 4.º, da Lei Complementar 123/2006. Lá a possibilidade de redução de alíquotas a zero, além de unicamente se aplicar à União (a referência era feita especificamente ao Ministério da Fazenda), somente era possível quando os bens eram adquiridos por microempresas ou empresas de pequeno porte que atuassem no **setor de inovação tecnológica**, na forma definida em regulamento. Hoje a possibilidade é aplicável à aquisição pelas mesmas entidades de bens destinados **ao seu ativo imobilizado, independentemente do setor em que elas atuem**.

Não foi por outro motivo que nas primeiras edições desta obra o item 15.12, ora analisado, possuía como título "Incentivos Fiscais à Inovação Tecnológica" e a partir da quarta edição optou-se por designá-lo "Desoneração da Aquisição de Bens para o Ativo Imobilizado".

Apesar de a regra merecer elogios do ponto de vista dos seus nobres objetivos, não parece consoante com a Constituição Federal o estabelecimento na via legislativa de mais exceções ao princípio da legalidade, mesmo que para benefício do contribuinte. Poder-se-ia afirmar que se o próprio legislador teria competência para conceder um benefício fiscal, também lhe seria lícito autorizar, por lei, que o Poder Executivo o fizesse.

Entretanto, conforme abordado em tópico anterior, não é legítimo ao Poder Legislativo abrir mão da competência que lhe foi constitucionalmente outorgada. Caso se entenda necessário atribuir ao Executivo o poder de conceder um benefício sujeito ao princípio da reserva legal, que se operacionalize tal intento mediante a utilização do instituto da Lei Delegada, conforme previsto no art. 68 da Magna Carta, cumpridos os requisitos específicos para o manejo de tal espécie legislativa. O que não se aceita, salvo expressa autorização constitucional, é a delegação entre os Poderes de Estado de suas funções típicas, o que parece que está a acontecer no caso objeto de exame.

15.13 PERCENTUAIS DE INCIDÊNCIA E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS

Conforme já estudado, o valor a ser recolhido na sistemática do Simples Nacional é calculado por intermédio da aplicação de um determinado percentual sobre o montante da receita bruta da microempresa ou empresa de pequeno porte optante.

Nos termos inicialmente previstos pela LC 123/2006, a incidência era totalmente cumulativa, de forma que a microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes pela sistemática, em regra, não faziam jus à apropriação nem transferiam créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Assim, não se aplicava ao optante nem integralmente a quem com ele transacionava a não cumulatividade característica do IPI e do ICMS (e do PIS e Cofins não cumulativos), não havendo, por exemplo, a apropriação de crédito por parte do adquirente de insumo tributado pelo IPI e pelo ICMS.

A regra servia como um desestímulo para que as sociedades empresárias não optantes pelo Simples Nacional adquirissem mercadorias das optantes, tendo em vista a impossibilidade de crédito relativo ao ICMS. Resolvendo o problema, **a Lei Complementar 128/2008 veio a possibilitar que o adquirente não optante se credite do ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional**, desde que destinadas à comercialização

ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições (art. 23, § 1.º).

Deve-se atentar para o fato de que **continua não sendo possível o creditamento por parte do optante do Simples Nacional**, sendo a novidade aplicável somente ao adquirente **não optante** pela sistemática, com os limites e condições explicitados a seguir.

Na hipótese de creditamento, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nas Tabelas 01 ou 02 abaixo para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

Nos estritos termos legais, **não haverá direito a crédito do adquirente não optante nas seguintes hipóteses**:

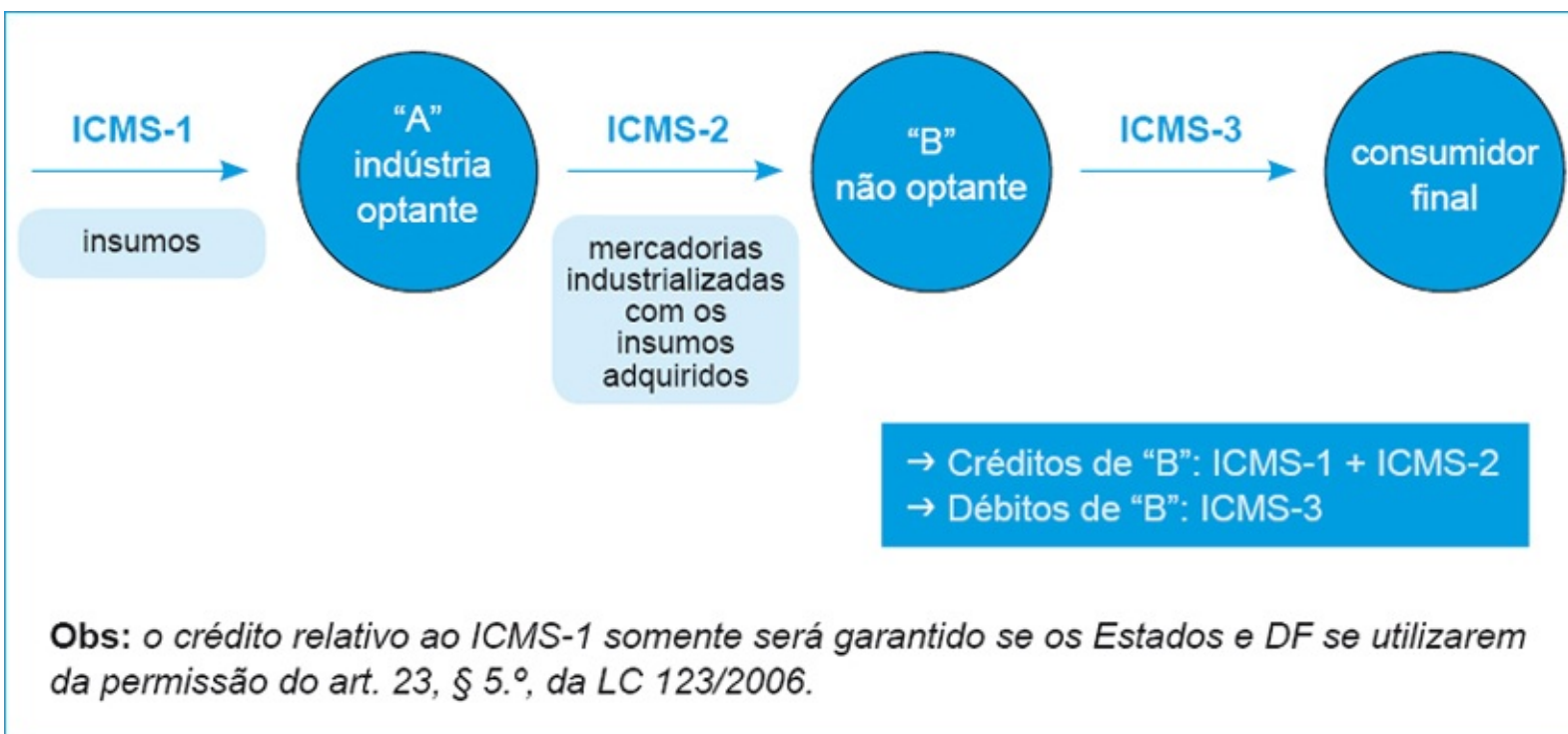
I – a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por **valores fixos** mensais;

II – a microempresa ou a empresa de pequeno porte **não informar a alíquota aplicável ao cálculo** do crédito no documento fiscal;

III – houver **isenção** estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação;

IV – o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do *caput* e dos §§ 1.º e 2.º do art. 18 da LC 123/2006 deverá incidir sobre a receita recebida no mês (**adoção de regime de caixa**, conforme detalhado abaixo).

Também com o objetivo de afastar eventual desestímulo à aquisição de mercadorias dos optantes do Simples Nacional, a Lei Complementar 128/2008 **facultou** aos Estados e ao Distrito Federal, "mediante deliberação exclusiva e unilateral", a concessão às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária **não optantes** pelo Simples Nacional de **crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional**, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias.

Assim, caso os Estados e o DF resolvam se utilizar da faculdade legal, se a não optante "B" adquirir uma mercadoria de uma indústria optante "A", poderá se creditar do ICMS incidente sobre os insumos que "A" utilizou na industrialização da mercadoria adquirida. Perceba-se que, nessa hipótese, "A" estará transferindo para "B" um crédito que não possui (uma vez que os não optantes do Simples Nacional jamais têm direito a crédito do ICMS). A situação pode ser visualizada por intermédio do seguinte esquema:

Na situação proposta, "B" tem o direito a crédito relativo ao ICMS-2 recolhido pelo optante na sistemática do Simples Nacional e, caso os Estados e o DF utilizem a prerrogativa ora analisada, "B" também tem o direito a crédito relativamente ao ICMS-1, referente aos insumos adquiridos por "A" para a industrialização da mercadoria vendida a "B".

A situação garante a efetiva não cumulatividade do ICMS, pois, no final da cadeia produtiva, do débito relativo ao ICMS-3, calculado sobre o valor da venda feita ao consumidor, será abatido todo o ICMS cobrado nas etapas anteriores (ICMS-1 + ICMS-2), em absoluta consonância com o disposto no art. 155, § 2.º, I, da Constituição Federal.

A regra é que o contribuinte calcule o montante devido na sistemática do Simples Nacional tomando por base a receita **auferida** no mês ("regime de competência"), mas a lei permitiu a opção, a ser formalizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, do cálculo com base na receita efetivamente **recebida** no mês (regime de caixa). Neste caso, a opção será irretratável para todo o ano-calendário.

Em consonância com o princípio da isonomia, a alíquota é **progressiva**, de forma que os optantes com maior receita bruta e, presumivelmente, maior capacidade contributiva estarão sujeitos a um percentual mais elevado. Por conseguinte, é correto afirmar que o montante devido aumenta **mais que proporcionalmente** o valor da receita bruta auferida.

Também como decorrência do princípio da isonomia, as alíquotas são diferentes de acordo com a **atividade exercida** pelo sujeito passivo. Assim, a título de exemplo, as alíquotas aplicadas ao setor industrial são as mesmas aplicadas ao do comércio, acrescidas de 0,5%, referentes ao IPI a que aquele está sujeito e este não. Já as alíquotas aplicáveis aos prestadores de serviço são diferentes de acordo com a espécie do serviço prestado.

Em se tratando de empresa industrial, o adicional de 0,5% será aplicável mesmo que os produtos industrializados pelas empresas estejam isentos do IPI, de forma que o optante acabará sendo onerado por um percentual relativo a um tributo a cujo pagamento não estaria sujeito, caso submetido à

sistemática geral de tributação. Apesar disso, na maioria dos casos, a opção continuará sendo vantajosa.

A Lei Complementar 123/2006 contém anexos em que se encontram tabelas com as alíquotas aplicáveis a cada atividade, bem como a fixação das parcelas do valor recolhido que correspondem a cada tributo incluído na sistemática de recolhimento unificado e centralizado. Quanto a este último aspecto, convém relembrar que o valor recolhido na sistemática é composto por várias parcelas referentes aos respectivos tributos. Como alguns tributos têm destinação específica ou têm suas arrecadações repartidas, é necessário que sejam precisamente indicadas as parcelas que correspondem a cada tributo, para efeito de partilha.

Registre-se que, em frontal descompasso com a terminologia "Simples Nacional", a nova sistemática cria um mecanismo extremamente complexo de cálculo para as empresas optantes, que, ao contrário do antigo Simples Federal, precisam contabilizar em separado as diversas receitas auferidas (comerciais, industriais, de serviços e locação de bens e de serviços específicos).

São as seguintes as alíquotas e parcelas de equivalência previstas na LC 123/2006:

Tabela 01
Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

ANEXO I
(Redação dada pela Lei Complementar 139, de 2011)

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%

De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Tabela 02
Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%

2.160.000,00								
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Tabela 03

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5.º-C e 5.º-D do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%

De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Tabela 04

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5.º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%

De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

No texto original da Lei Complementar 123/2006 havia uma lista de atividades de prestação de serviços que se sujeitavam ao cálculo do montante devido de acordo com uma tabela específica em que **não era incluída a Contribuição Previdenciária Patronal – CPP**, devida pela pessoa jurídica, a qual deveria ser **paga em separado**, seguindo o art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Na mesma situação eram incluídas todas as atividades de prestação de serviços que não se enquadrassem em qualquer das hipóteses expressas de vedação à opção pelo Simples Nacional.

Com a edição da Lei Complementar 128/2008, a necessidade de pagamento da CPP em separado passou a ser excepcional, somente se aplicando à prestação dos seguintes serviços:

a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
b) serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

Por conta da mudança, o anexo V da Lei (Tabela 05 abaixo) foi profundamente alterado, tendo suas alíquotas agravadas, refletindo a inclusão da CPP no montante recolhido na forma do Simples Nacional.

De acordo com a nova disciplina legal da matéria, a definição das alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP concernentes aos serviços sujeitos à tributação nos termos da Tabela 05 é feita tomando por base a **Receita Bruta** e a **razão** entre a **Folha de Salários**, incluídos os encargos (em 12 meses) e a própria **Receita Bruta** (em 12 meses).

Em primeiro lugar, mantida a **progressividade** que caracteriza a sistemática, quanto **maior a receita bruta**, **maior a alíquota** aplicável ao contribuinte. Em segundo lugar, quanto **maior a razão entre a Folha de Salários e a Receita bruta** (ou seja, quanto mais pesada a folha de salários, quando comparada à Receita Bruta), **menor a alíquota**.

A primeira regra, conforme já explicitado, toma como base o princípio da **isonomia**, impondo pagamentos proporcionalmente maiores para os optantes que obtêm maiores receitas.

A segunda regra está em plena consonância com o dispositivo constitucional que prevê a possibilidade de que as contribuições sociais pagas pela empresa possam ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte

da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (CF, art. 195, § 9.º). Assim, a microempresa e a empresa de pequeno porte (diferenciação quanto ao porte) com valor elevado de folha de salários (diferenciação decorrente da provável utilização intensiva de mão de obra) contam com uma redução do montante a ser recolhido na sistemática do Simples Nacional. Trata-se de um importante estímulo à ampliação do nível de emprego formal na economia brasileira, pois, mesmo se mantido o patamar de receita bruta, o aumento na folha de pagamento resultará numa redução da carga tributária a que está sujeito o optante.

Na prática, para a fixação das alíquotas do Simples Nacional aplicáveis às atividades objeto de exame, deve ser utilizada a Tabela 05-A (correspondente ao Anexo V da Lei Complementar 123/2006), seguindo os passos abaixo descritos.

Inicialmente, deve-se descobrir o valor da **relação “r”**, equivalente à citada razão entre a Folha de Salários, incluídos os encargos (em 12 meses) e a própria Receita Bruta (em 12 meses).

Descoberto o valor de “r”, basta procurá-lo nos intervalos centesimais da Tabela 05-A, de acordo com o correspondente valor da receita bruta, em que “<” significa menor que, “>” significa maior que, “≤” significa igual ou menor que, e “≥” significa maior ou igual que.

Assim, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP corresponderão ao seguinte (aos percentuais constantes da tabela abaixo deve ser acrescida a alíquota relativa ao **ISS**, conforme previsto na **Tabela 04**):

Tabela 05-A

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	(r) < 0,10	0,10 ≤ (r) e (r) < 0,15	0,15 ≤ (r) e(r) < 0,20	0,20 ≤ (r) e (r) < 0,25	0,25 ≤ (r) e (r) < 0,30	0,30 ≤ (r) e (r) < 0,35	0,35 ≤ (r) e (r) < 0,40	(r) ≥ 0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%

De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

Encontrada a alíquota, calcula-se o valor devido na Sistemática do Simples Nacional, restando estipular como será feita a partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas, o que será realizado nos termos da tabela abaixo (relembre-se que a parcela relativa ao **ISS** é definida com base na **Tabela 04**):

Tabela 05-B

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP
	I	J	K	L	M

Até 180.000,00	N x 0,9	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 180.000,01 a 360.000,00	N x 0,875	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 540.000,00	N x 0,85	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 540.000,01 a 720.000,00	N x 0,825	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 900.000,00	N x 0,8	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x 0,775	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	N x 0,75	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	N x 0,725	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	N x 0,7	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	N x 0,675	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	N x 0,65	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	N x 0,625	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	N x 0,6	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x 0,575	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x 0,55	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x 0,525	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x 0,5	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N x 0,475	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N x 0,45	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N x 0,425	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

Para a utilização da Tabela, devem ser adotadas as seguintes definições:

(I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;

(J) =pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);

(K) =pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);

(L) =pontos percentuais da partilha destinada à COFINS, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);

(M) =pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/PASEP, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);

(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100

(N) =relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;

(P) =0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

Tabela 06

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%

De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

Atentar para o seguinte:

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela 5-B, acima.

15.14 O MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL – MEI E A SISTEMÁTICA DE RECOLHIMENTO EM VALORES FIXOS

Com o advento da Lei Complementar 128/2008, foi instituída, **a partir de 1.º de julho de 2009**, em benefício do Microempreendedor Individual – MEI, a sistemática de recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em **valores fixos mensais**, independentemente da receita bruta auferida no mês, desde que respeitado o próprio limite para enquadramento como MEI, conforme detalhado a seguir.

Considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 do Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R$ 60.000,00, optante pelo Simples Nacional e que obviamente não esteja impedido de optar pela sistemática instituída em favor dos MEI.

O MEI fica automaticamente excluído da possibilidade de sujeição à sistemática de valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS eventualmente instituída pelos Estados, DF e Municípios e não será beneficiado por qualquer redução ou dedução do valor a ser recolhido em virtude de isenção ou redução do ISS ou ICMS concedidas por tais entes federados. Na mesma linha de raciocínio, ao

optante não se aplicam as isenções específicas para as microempresas e empresas de pequeno porte concedidas pelo Estado, Município ou Distrito Federal, a partir de 1.º de julho de 2007, que abranjam integralmente a faixa de receita bruta anual de até R$ 60.000,00.

O valor fixo mensal recolhido na sistemática corresponde à soma de três parcelas, quais sejam, a quantia de R$ 45,65 (reajustável na mesma data de reajuste dos benefícios do Regime Geral da Previdência Social), a título de **Contribuição para a Seguridade Social**, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; a de R$ 1,00, a título de **ICMS** (caso esteja sujeito ao tributo); e a de R$ 5,00, a título de **ISS**.

O MEI **é isento do IR, da CSLL, do IPI, da CPP (caso não possua empregado), da CSLL, do PIS e da COFINS**.

Digna de nota a inovação advinda da Lei Complementar 139/2011, segundo a qual eventual inadimplência do valor correspondente à Contribuição para a Seguridade Social relativa à pessoa do empresário tem como consequência a não contagem da competência em atraso para fins de carência para obtenção dos benefícios previdenciários respectivos.

Levando em consideração os diminutos valores recolhidos pelo MEI a título de ICMS e ISS, é bastante possível que, no caso de inadimplemento, o custo de cobrança administrativa e judicial supere em muito os valores a serem recebidos. Considerando tal possibilidade, a Lei Complementar 147/2014 incluiu no art. 18-A da LC 123/2006 o § 15-A, **autorizando os entes subnacionais a conceder remissão dos citados débitos inadimplidos isolada ou simultaneamente**.

Os §§ 5.º a 17 do art. 18-A da LC 123/2006 estipulam as regras relativas à opção, ao enquadramento e ao desenquadramento na sistemática de recolhimento de valores fixos, com seus respectivos efeitos temporais. As regras são semelhantes àquelas previstas para a opção, o enquadramento e o desenquadramento no próprio Simples Nacional, mas aos candidatos a cargos públicos, em cujo concurso público seja objeto de cobrança o “Supersimples”, aconselha-se a leitura atenta dos dispositivos.

Não poderá optar pelo recolhimento do Simples Nacional com valores fixos o Microempreendedor Individual:

a) cuja atividade seja tributada na forma das Tabelas 05 e 06 do item 15.13 acima (correspondentes aos Anexos V ou VI da LC 123/2006), salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor;
b) que possua mais de um estabelecimento;
c) que participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador; ou
d) que contrate empregado.

No tocante à última vedação, a própria Lei Complementar 128/2008 acresceu ao Estatuto uma exceção, permitindo ao MEI a contratação de **um único empregado** que receba exclusivamente um salário mínimo ou o piso salarial da categoria profissional. Nesta hipótese, o optante deverá **reter e recolher a contribuição previdenciária relativa ao empregado, prestar informações concernentes ao segurado a seu serviço e recolher a Contribuição Previdenciária Patronal – CPP calculada à**

alíquota de 3% (três por cento) sobre tal salário de contribuição.

No caso de afastamento legal do único empregado do MEI, será permitida a contratação de outro empregado, inclusive por prazo determinado, até que cessem as condições do afastamento, na forma estabelecida pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Um possível problema decorrente da sistemática favorecida aplicável aos MEI seria a criação de um verdadeiro incentivo à nefasta prática brasileira segundo a qual pessoas jurídicas que querem reduzir seus encargos trabalhistas e previdenciários exigem que as pessoas físicas que lhe prestam serviços criem "empresas" para que estas (e não seus titulares) sejam contratadas. Tal forma de contratar pode ser considerada uma simulação nos casos em que se percebe que estão claramente presentes os elementos que caracterizam a relação de emprego, quais sejam: a **não eventualidade** (a necessidade é permanente e renovada), a **subordinação hierárquica** (dever de obediência), a **pessoalidade** (impossibilidade de substituição da pessoa física que presta o serviço), a **onerosidade** (existência de contraprestação de natureza salarial) e a **assunção dos riscos da atividade econômica** por quem admite, assalaria e dirige o empregado.

Visando a evitar o incremento deste tipo de contratação, a Lei Complementar 139/2011 acresceu ao art. 18-A da LC 123/2006 o § 4.º-B, estabelecendo que o CGSN determinará as atividades autorizadas a optar pela sistemática de recolhimento aplicável ao MEI, de forma a "**evitar a fragilização das relações de trabalho** ". Assim, torna-se possível ao Comitê Gestor impedir que atividades tipicamente desenvolvidas dentro da relação de emprego sejam artificialmente prestadas por supostas "empresas" em detrimento do direito de verdadeiros empregados travestidos de empresários.

Por fim, como o Microempreendedor Individual – MEI se enquadra no conceito de pequeno empresário, a ele se aplica também as regras de simplificação das obrigações acessórias explanadas no item a seguir.

15.15 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS A CARGO DO OPTANTE

A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN. Há de se ressaltar, contudo, que o cumprimento da exigência não desobriga o declarante da prestação de informações relativas a terceiros.

A LC 128/2008 alterou o art. 25 da LC 123/2006, estipulando que a declaração apresentada pelos optantes do Simples Nacional constitui **confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que **não tenham sido recolhidos** resultantes das informações nela prestadas.

A novidade toma por base a admissão, por parte do Superior Tribunal de Justiça, de que a lei atribua às declarações em que os contribuintes confessam débitos e não os pagam no vencimento o efeito de **constituição do crédito tributário**, tornando-o exigível, independentemente de qualquer procedimento

administrativo ou de notificação ao contribuinte (REsp 850.423-SP – analisado no item 9.1.5.4.2).

Na prática, se o optante do Simples Nacional formula sua declaração informando um débito e não efetua o recolhimento do montante confessado no prazo legal, os valores podem ser imediatamente encaminhados para inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento de ação de **execução fiscal**, respeitado o prazo **prescricional** – e não decadencial, pois a confissão constituiu o crédito – contado a partir da data do **vencimento** do débito.

Também como decorrência da LC 128/2008, o Estatuto passou a determinar que a eventual situação de **inatividade** do optante pelo Simples Nacional seja informada na declaração, sendo considerada inativa a microempresa ou a empresa de pequeno porte que **não apresente mutação patrimonial e atividade operacional durante todo o ano-calendário** (LC 123/2006, art. 25, §§ 2.º e 3.º).

Além da apresentação da declaração, as entidades optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

a) emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;
b) manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes;
c) manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

Conforme previsto no art. 26, § 1.º, da Lei Complementar 123/2006, **os microempreendedores individuais – MEI** farão a comprovação da receita bruta mediante apresentação do **registro de vendas ou de prestação de serviços**, na forma estabelecida em ato do Comitê Gestor, **ficando dispensados da emissão do documento fiscal de venda ou prestação de serviço**, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê.

Nesta hipótese, deverão ser anexados ao registro de vendas ou de prestação de serviços, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, os documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias e serviços tomados referentes ao período, bem como os documentos fiscais relativos às operações ou prestações realizadas eventualmente emitidos.

Apesar de o citado § 1.º atribuir ao Comitê Gestor a definição das hipóteses de dispensa da emissão do documento fiscal nas vendas e prestações de serviços, o § 6.º, II, do mesmo dispositivo obriga a emissão quando o destinatário é cadastrado no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ e a dispensa no caso de o destinatário ser o consumidor final da mercadoria ou serviço.

Fundada no fato de o Código Tributário Nacional não haver submetido a estipulação de obrigações acessórias ao princípio da reserva legal, a LC 123/2006 atribuiu ao **Comitê Gestor** a competência para estabelecer **outras obrigações acessórias**.

Reforçando o caráter nacional da sistemática, a LC 147/2014 proibiu a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos abrangidos além daquelas estipuladas pelo CGSN e atendidas por meio do Portal do Simples Nacional, bem como o estabelecimento de exigências adicionais e

unilaterais pelos entes federados. A exceção à exclusividade ora estudada ficou apenas na possibilidade legalmente assegurada de os entes federados criarem programas de cidadania fiscal (LC 123, art. 26, § 4.º).

Por fim, registre-se que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.

15.16 PRIVILÉGIO NO CUMPRIMENTO DE NOVAS OBRIGAÇÕES

A Lei Complementar 147/2014 incluiu novos parágrafos ao artigo inaugural da LC 123/2006, estatuindo regras a serem seguidas para garantir às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento diferenciado, simplificado e favorecido também para cumprimento de **novas obrigações** que venham a ser legalmente estabelecidas.

Em primeiro lugar, exige-se que o próprio instrumento legal institutivo da obrigação especifique a diferenciação de tratamento (§ 3.º).

Além disso, caso sejam necessários procedimentos adicionais que dependam de providências a cargo do Poder Público (emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento de demandas das microempresas e empresas de pequeno porte), o ato institutivo estabelecerá **prazo máximo para que o órgão público competente atue**, sob pena de **inexigibilidade da nova obrigação** até que seja realizada visita para **fiscalização orientadora** e seja **reiniciado o prazo para regularização** (§§ 4.º e 5.º). Da expressa previsão do caráter orientador da fiscalização resulta a **impossibilidade de qualquer punição ao fiscalizado** nesta etapa, conclusão reforçada pela previsão de que a fiscalização terá o condão de reiniciar o prazo para regularização.

Digno de nota destacar que tanto a ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, quanto a de determinação de prazos máximos tornarão a nova obrigação **inexigível** para as microempresas e empresas de pequeno porte (§ 6.º).

Por fim, adiantando-se à qualificação que o Poder Judiciário dará aos casos de eventuais descumprimentos das normas ora estudadas, o legislador estabeleceu que a desobediência às regras ora estudadas resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial (§ 7.º).

15.17 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS NA DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE INATIVA

Conforme analisado no item 6.6.1, o STJ entende que “os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo

dirigente" (AgRg no REsp 276.779/SP).

O Tribunal também não considera válida qualquer regra de atribuição de responsabilidade tributária aos sócios por intermédio de **lei ordinária**. Noutros termos, não havendo previsão no CTN de responsabilidade do sócio pelo simples fato de ser sócio, a possibilidade de responsabilização dependeria sempre da comprovação de sua atuação irregular, nos termos dos arts. 135 e 137 do Código.

Ocorre que, seguindo a linha de desburocratização, o art. 9.º da **Lei Complementar** 123/2006 estipula que "o registro dos atos constitutivos, de suas alterações e **extinções (baixas)**, referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá i**ndependentemente da regularidade de obrigações tributárias**, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção".

A novidade abre espaço para a regular extinção de pessoas jurídicas **sem a apresentação de certidões negativas de débitos tributários**, o que, seguindo a mencionada jurisprudência do STJ, poderia resultar na impossibilidade de cobrança do tributo eventualmente devido e de seus acréscimos, seja da pessoa extinta, seja dos seus sócios (caso não tenham cometido irregularidades), com notório prejuízo para a Fazenda Pública.

Para solucionar o problema, foi acrescido ao dispositivo um § 5.º, afirmando que a **solicitação de baixa** do empresário ou da pessoa jurídica **importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores** (com a redação dada pela LC 147/2014). Assim, levando-se em consideração que o pedido de baixa, apesar de ser uma providência legalmente autorizada, constitui situação apta a por si só gerar responsabilidade independentemente da prática de qualquer ato ilícito, não mais é possível invocar, para os casos ora propostos, o tradicional entendimento do STJ.

Já houve, é verdade, outras leis que tentaram inserir regras semelhantes no direito brasileiro. A diferença fundamental é que, respeitando o entendimento do STJ, a inserção ora analisada foi feita **mediante lei complementar**, o que assegura sua validade.

Não se tratou de mais um abuso de ordem fiscal do Estado. A previsão é razoável, pois o legislador, na linha da praticidade e da desburocratização pleiteadas pelos contribuintes facilitou bastante a baixa dos atos constitutivos e, como contrapartida, editou norma visando a evitar que a novidade criasse um espaço para fraudes.

15.18 DOMICÍLIO FISCAL ELETRÔNICO

Conforme estudado no item 5.8 do Capítulo 5 desta obra, o Código Tributário Nacional assegura ao sujeito passivo o direito de escolher seu domicílio tributário, de forma que a autoridade administrativa somente pode rejeitar o domicílio eleito se este impedir ou dificultar a fiscalização ou arrecadação de tributo. Contudo, a LC 139/2011 criou uma espécie de **domicílio eletrônico obrigatório** para os optantes

do Simples Nacional. A previsão consubstanciou-se no § 1.º-A acrescido ao art. 16 da LC 123/2006, nos termos abaixo transcritos:

> "§ 1.º-A. A opção pelo Simples Nacional implica aceitação de sistema de comunicação eletrônica, destinado, dentre outras finalidades, a:
>
> I – cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos, incluídos os relativos ao indeferimento de opção, à exclusão do regime e a ações fiscais;
> II – encaminhar notificações e intimações; e
> III – expedir avisos em geral."

Ressalte-se que não foi assegurada qualquer margem de decisão ao sujeito passivo optante, pois, nos termos legais, a opção pelo Simples Nacional implica **aceitação da sistemática de comunicação eletrônica**.

Não obstante haver aparente conflito com o CTN, a previsão é constitucional. Em primeiro lugar, pelo simples fato de a novidade ter sido veiculada em lei complementar, norma que goza do mesmo status atribuído ao Código. Em segundo lugar, porque a adesão à sistemática do Simples Nacional é uma faculdade e não uma obrigação do sujeito passivo, de forma que se este considerar a prerrogativa de eleger seu domicílio mais relevante que os benefícios advindos da adesão ao Supersimples, basta fazer opção por voltar ao regime normal de tributação.

O sistema de comunicação eletrônica será regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, seguindo diretrizes previamente estabelecidas pela própria LC 139/2011. Enquanto não editada a regulamentação, os entes federados poderão se utilizar de sistemas com regras próprias, que posteriormente podem, caso previsto na citada regulamentação, ser adotados como meios complementares de comunicação.

Nos termos legais, **considera-se cientificado o sujeito passivo no dia em que ele efetivar a consulta eletrônica ao teor da comunicação**, com a utilização de certificação digital ou código de acesso. Se a consulta se der em dia não útil, a comunicação será considerada como realizada no primeiro dia útil seguinte.

A comunicação, apesar de eletrônica, é considerada **pessoal** para todos os efeitos legais, sendo realizada em portal próprio, dispensando-se a sua publicação no Diário Oficial e o envio por via postal.

Por fim, apesar de afirmar que a ciência é entendida como pessoal, a lei criou uma espécie de ciência ficta que ocorre quando o sujeito passivo **não consulta o sistema de comunicação eletrônica no prazo de 45 dias** contados da disponibilização da informação no portal, podendo o CGSN estabelecer um prazo maior (art. 16, § 1.º-C, da LC 123/2006, acrescido pela LC 139/2011).

15.19 FISCALIZAÇÃO COMPARTILHADA

A LC 123/2006 previu que a fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias

relativas ao Simples Nacional e a verificação da ocorrência das hipóteses de exclusão de ofício é compartilhada entre a Secretaria da Receita Federal e as Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e que, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

Não obstante, mediante convênio, as Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão atribuir aos Municípios as suas atribuições de fiscalização dos atos acima mencionados, não sendo necessário tal ajuste na hipótese de ocorrência de prestação de serviços sujeita ao ISS por estabelecimento localizado no Município.

Desde a primeira edição desta obra, afirmava-se a dificuldade de implementação prática da fiscalização compartilhada. Com o advento da Lei Complementar 139/2011, o problema foi minorado mediante a inclusão de regras tendentes a evitar conflitos de competência – sejam positivos (diversas autoridades, cada uma entendendo ser a única competente), sejam negativos (todas as autoridades julgando-se incompetentes) – entre as administrações tributárias dos diversos entes federados.

Um problema prático decorria do fato de que o pagamento unificado mensal do Simples Nacional engloba tributos de diversas competências (federal, estadual e municipal), o que poderia gerar dúvidas sobre a possibilidade de a autoridade autuante lançar o valor total a ser pago. Esclarecendo a matéria, a LC 139/2011 incluiu, no art. 33 do Estatuto, o § 1.º-C, afirmando que as autoridades fiscais federais, estaduais e municipais têm competência para efetuar o lançamento de **todos os tributos incluídos na sistemática**, apurados na forma do Simples Nacional, relativamente a **todos os estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor**.

Regulamentando a regra de forma a torná-la ainda mais clara, o Comitê Gestor elaborou a Resolução 94/2011, afirmando que “as autoridades fiscais não ficarão limitadas à fiscalização dos tributos instituídos pelo próprio ente federado fiscalizador, estendendo-se sua competência a todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional” (art. 77, § 1.º, II). A Resolução também previu que, se a fiscalização realizada por determinado órgão abranger contribuinte com estabelecimento fora do âmbito de competência do ente federado, este deverá comunicá-la à administração tributária do outro ente para que, havendo interesse, se integre à ação fiscal (art. 77, § 2.º).

Ainda com o objetivo de evitar conflitos, a Resolução estabeleceu, no seu art. 77, § 7.º, que, na hipótese de ação fiscal simultânea, a autoridade fiscal deve tomar conhecimento das ações fiscais em andamento, de forma a evitar duplicidade de lançamentos referentes ao mesmo período e fato gerador.

A Lei fez uma ressalva à competência fiscalizatória comum. Há um conjunto de atividades cujos exercentes podem optar pelo Simples Nacional, mas sem que este abranja a **Contribuição Patronal Previdenciária – CPP**, que deve continuar a ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis. No que concerne a tal tributo, por óbvio, a fiscalização e as decorrentes autuações somente podem ser realizadas pela **Secretaria da Receita Federal do Brasil** (LC 123/2006, art. 33, § 2.º).

15.20 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Segundo a LC 123/2006, o contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

Assim, por exemplo, se a autuação ou exclusão de ofício foi procedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o contencioso será regido pela legislação do processo administrativo fiscal federal (Decreto 70.235/1972 e pela Lei 9.430/1996). Já se o órgão autuante for uma Secretaria de Fazenda Estadual, o contencioso seguirá as regras do processo administrativo fiscal do respectivo Estado.

Tendo em vista a simplicidade da matéria e o objetivo de evitar um desnecessário congestionamento do órgão julgador das impugnações tributárias, a Lei Complementar 139/2011 incluiu o § 5.º ao art. 39 da LC 123/2006, estabelecendo que **a impugnação relativa ao indeferimento da opção ou à exclusão poderá ser decidida em órgão diverso**, na forma estabelecida pela respectiva administração tributária. Nessa hipótese, o Comitê Gestor poderá disciplinar os procedimentos e prazos, bem como, no processo de exclusão, prever efeito suspensivo na hipótese de apresentação de impugnação, defesa ou recurso.

É lícito ao município, mediante convênio, transferir a atribuição de julgamento exclusivamente ao respectivo Estado em que se localiza. A autorização será de grande valia para os pequenos municípios que poderiam possuir dificuldades técnicas para qualificar um órgão de “jurisdição” administrativa para exame da legalidade das autuações e atos de exclusão do Simples Nacional.

A LC 123/2006 previu situação bastante específica em que necessariamente o contencioso administrativo ficará a cargo do Estado ou do Distrito Federal. Trata-se do caso em que o contribuinte do Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem. Nessa situação, a autuação será feita utilizando a maior alíquota prevista na própria LC 123/2006, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal.

15.21 PROCESSO JUDICIAL

Segundo o art. 41 do Estatuto (com a redação dada pela LC 128/2008), os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da **União**, que será representada em juízo pela **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN**.

A atuação judicial dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em matéria concernente ao Simples Nacional ficou restrita à celebração de **convênio** entre os mesmos e a PGFN, delegando àqueles **a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial do ICMS e ISS inseridos na sistemática**, e da mera prestação de **auxílio** à própria PGFN, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor.

Excetuam-se do âmbito de atuação exclusiva da PGFN, além dos casos decorrentes dos convênios

acima citados, apenas as seguintes hipóteses:

I – os **mandados de segurança** nos quais se impugnem atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município;

II – as ações que tratem exclusivamente de **tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios**, as quais serão propostas em face desses entes federativos, representados em juízo por suas respectivas procuradorias;

III – o crédito tributário decorrente de auto de infração lavrado exclusivamente em face de descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a lavratura é de competência privativa da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida;

IV – o crédito tributário relativo ao ICMS e ao ISS de que trata o § 16 do art. 18-A.

15.22 INSTÂNCIAS DE GERÊNCIA DO SIMPLES NACIONAL

Para a gestão do tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, o art. 2.º da LC 123/2006, com as alterações decorrentes da LC 128/2008 e da LC 147/2014, previu a criação das seguintes instâncias:

a) Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN;
b) Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte; e
c) Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – CGSIM;

De acordo com a LC 123/2006, compete ao **CGSN** regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime tributário do Simples Nacional, observadas as regras constantes da própria Lei.

A composição do CGSN é bastante desequilibrada em favor da União, uma vez que ela possui **quatro** representantes, sendo-lhe também garantidas a **presidência** e a **coordenação** do Comitê; os vinte e seis **Estados e o DF** possuem apenas **dois** representantes; os mais de cinco mil **municípios** também possuem apenas **dois** membros no órgão.

O **Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte** é presidido pela

Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República e possui atribuição de gerir o tratamento diferenciado decorrente da nova sistemática, ressalvados os aspectos tributários (a cargo do CGSN) e os aspectos a cargo do Comitê previsto na letra “c” acima.

Tal Fórum já existia, tendo sido criado por meio do Decreto 3.474, de 19 de maio de 2000, que regulamenta a Lei 9.841, de 5 de outubro de 1999. O órgão foi fortalecido com o advento da LC 123/2006, que lhe atribuiu a competência de orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como acompanhar e avaliar a sua implantação.

Segundo expressa previsão legal, a presidência e a coordenação do Fórum cabem ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio.

Ao **Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios** compete, na forma da lei, regulamentar a inscrição, cadastro, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registros e demais itens relativos à abertura, legalização e funcionamento de empresários e de pessoas jurídicas de qualquer porte, atividade econômica ou composição societária.

Assim como ocorre no CGSN, o Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios é presidido e coordenado por representantes da União, tendo seus membros designados pelo Ministro da Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, enquanto o CGSN tem seus membros indicados pelo Ministro de Estado da Fazenda. Em ambos os casos, a designação ocorrerá mediante indicação dos órgãos e entidades vinculados.

Bibliografia

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

———. *Manual de direito tributário*. Niterói, RJ: Impetus, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo; SOUZA, Rubens Gomes de et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Método, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário:* teoria e 1000 questões. 22. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

———. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 5. ed. São Paulo: RT, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

———. *Interpretação no direito tributário: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Comentários à nova Lei de Falências e de recuperação de empresas*. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Construindo direito tributário na Constituição* – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1977.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

FILHO, José dos Santos Carvalho. *Manual de direito administrativo*. 12. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: RT, 2005.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. *Finanças Públicas:* teoria e prática no Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 1995.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

———. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

———. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.

———. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil:* direito das obrigações – Parte 1. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 4.

———. *Curso de direito civil:* direito das obrigações – Parte 2. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 4.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

———. *Direito constitucional*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante*. 8. ed. São Paulo: RT, 2004.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PASCOAL, Valdecir. *Direito financeiro e controle externo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. t. 22.

ROCHA, João Marcelo. *Direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

SÚMULAS VINCULANTES DO STF

N.º 8 São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5.º do Decreto-lei nº 1.599/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991.

N.º 12 A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.

N.º 17 Durante o período previsto no parágrafo 1.º do artigo 100 da Constituição, não incidem juros de mora sobre os precatórios que nele sejam pagos.

N.º 19 A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

N.º 21 É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

N.º 24 Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

N.º 28 É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.

N.º 29 É constitucional a adoção no cálculo do valor de taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

N.º 30 É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios.

(No dia 04 de fevereiro de 2010, o STF decidiu suspender a aplicação da SV 30, em virtude de Questão de Ordem proposta pelo Ministro Dias Toffoli que, tendo em vista precedentes do próprio Supremo, acredita que a Súmula deveria ter uma redação mais ampla, não restringindo seu alcance aos casos de retenção em virtude de incentivos fiscais. Até o fechamento desta edição, a matéria não havia sido resolvida, mas o raciocínio constante da Súmula deve ser seguido, uma vez que a proposta é a ampliação e não a restrição do comando.)

N.º 31 É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

N.º 32 O ICMS não incide sobre a alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras.

N.º 40 A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo.

N.º 41 O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

N.º 48 Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

N.º 50 Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

N.º 52 Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

DEMAIS SÚMULAS DO STF

N.º 69 A constituição estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais.

N.º 70 É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

N.º 75 Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão "inter vivos", que é encargo do comprador.

N.º 76 As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, "a", Constituição Federal.

(Ver comentários constantes no item 2.13.4.1, em que se citam decisões do STF no sentido de a imunidade abranger empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado).

N.º 93 Não está isenta do imposto de renda a atividade profissional do arquiteto.

N.º 112 O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

N.º 113 O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

N.º 114 O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.

N.º 115 Sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz, não incide o imposto de transmissão "causa mortis".

N.º 239 Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

N.º 323 É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

N.º 331 É legítima a incidência do imposto de transmissão "causa mortis" no inventário por morte presumida.

N.º 336 A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento.

N.º 417 Pode ser objeto de restituição, na falência, dinheiro em poder do falido, recebido em nome de outrem, ou do qual, por lei ou contrato, não tivesse ele a disponibilidade.

(O STJ entende que o verbete é aplicável às contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados pela massa falida e não repassadas aos cofres previdenciários, devendo ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito, inclusive trabalhista).

N.º 439 Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

N.º 539 É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

N.º 544 Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

N.º 546 Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.

(Ver comentários constantes do item 10.1.1.7.1).

N.º 547 Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

N.º 549 A taxa de bombeiros do Estado de Pernambuco é constitucional, revogada a Súmula 274.

N.º 563 O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9.º, I, da Constituição Federal.

(Referência concernente à Constituição Federal de 1967 – Emenda Constitucional 01/1969 – ver comentários ao item 12.3.3).

N.º 573 Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

N.º 575 À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

N.º 578 Não podem os estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos municípios pelo art. 23, § 8.º, da Constituição Federal.

(A regra hoje refere-se à repartição de 25% do produto da arrecadação do ICMS, conforme previsto no art. 159, § 3.º, da CF/1988).

N.º 581 A exigência de transporte em navio de bandeira brasileira, para efeito de isenção tributária, legitimou-se com o advento do Decreto-lei 666, de 2.07.1969.

N.º 583 Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.

N.º 584 Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

(Ver comentários constantes do item 2.7.1.2, em que se detalha julgamento do STF realizado em 2014 adotando a tese segundo a qual o entendimento cristalizado no verbete não se aplica aos casos em que o imposto de renda fora anteriormente reduzido por motivo extrafiscal. No mesmo tópico, merecem destaque os posicionamentos contrários à Súmula adotados pelas bancas examinadoras em algumas provas de concurso público).

N.º 586 Incide imposto de renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo.

N.º 587 Incide imposto de renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil.

N.º 588 O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.

N.º 589 É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

N.º 590 Calcula-se o imposto de transmissão “causa mortis” sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

N.º 595 É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

N.º 656 É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

N.º 657 A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

N.º 659 É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

N.º 660 Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.

(Enunciado aplicável aos fatos geradores ocorridos antes do advento da EC 33/2001, conforme detalhado no item 14.2.2.6).

N.º 661 Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

N.º 662 É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

N.º 663 Os §§ 1.º e 3.º do art. 9.º do Decreto-lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

(Os dispositivos legais citados referem-se à incidência do ISS sobre serviços prestados por profissionais liberais.

Segundo o STJ, tais regras continuam vigentes, uma vez que não são incompatíveis com a Lei Complementar 116/03 – STJ, 2.ª T., REsp 142.280/SC, Rel. Min. João Otávio Noronha, j. 23.05.2006, *DJ* 18.08.2006, p. 371).

N.º 664 É inconstitucional o inciso V do art. 1.º da Lei 8.033/1990, que instituiu a incidência do Imposto nas Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF sobre saques efetuados em caderneta de poupança.

N.º 665 É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei 7.940/1989.

N.º 667 Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa.

N.º 668 É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

N.º 669 Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

N.º 670 O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

N.º 724 Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

N.º 730 A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

N.º 732 É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996.

SÚMULAS DO STJ

N.º 20 A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

N.º 68 A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

(No julgamento do RE n.º 240.785-2, o STF adotou entendimento contrário no que concerne à base de cálculo da COFINS, sucessora do FINSOCIAL e cujas características são essencialmente iguais às da contribuição para o PIS)

N.º 71 O bacalhau importado de país signatário do GATT e isento do ICM.

(Súmula somente é aplicável às importações realizadas até 30 de abril de 1999 – ver item 4.2.2.1.4).

N.º 94 A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

(No julgamento do RE n.º 240.785-2, o STF adotou entendimento contrário no que concerne à base de cálculo da COFINS, sucessora do FINSOCIAL).

N.º 95 A redução da alíquota do imposto sobre produtos industrializados ou do imposto de importação não implica redução do ICMS.

(Como o II e o IPI fazem parte da base de cálculo do ICMS, a redução da alíquota de qualquer deles implicará uma diminuição do valor a ser pago a título de ICMS. O enunciado quer afirmar que a redução do IPI e do II não significará uma redução na mesma proporção do ICMS – REsp 3.884-RS, julgado em 18.02.1991).

N.º 112 O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

N.º 125 O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.

N.º 129 O exportador adquire o direito de transferência de crédito do ICMS quando realiza a exportação do produto e não ao estocar a matéria-prima.

N.º 136 O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.

N.º 138 O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.

N.º 139 Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional propor execução fiscal para cobrança de credito relativo ao ITR.

N.º 155 O ICMS incide na importação de aeronave, por pessoa física, para uso próprio.

N.º 156 A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

N.º 160 É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

N.º 162 Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

N.º 163 O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.

N.º 166 Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

N.º 167 O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

N.º 178 O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual.

N.º 184 A microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda.

N.º 185 Nos depósitos judiciais, não incide o imposto sobre operações financeiras.

N.º 188 Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença.

(Ver comentários ao 10.1.1.7.3 em que se citam algumas controvérsias recentes).

N.º 198 Na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS.

N.º 212 A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

N.º 213 O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

N.º 215 A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

N.º 237 Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.

(Se ao valor da mercadoria é acrescido pelo comerciante o encargo financeiro referente ao diferimento do pagamento, haverá incidência do ICMS sobre o valor total da operação. A súmula exclui o valor pago pelo comprador à entidade operadora do cartão, numa relação alheia ao comerciante).

N.º 251 A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal.

N.º 262 Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

N.º 274 O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

N.º 276 (CANCELADA) As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.

(Conforme previsto em edição anterior desta obra, a Súmula foi cancelada pelo STJ, tendo em vista as decisões do STF – ver AR 3.761-PR, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 12.11.2008).

N.º 307 A restituição de adiantamento de contrato de câmbio, na falência, deve ser atendida antes de qualquer crédito.

N.º 314 Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

N.º 334 O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

N.º 350 O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.

N.º 351 A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

N.º 353 As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS.

N.º 355 É válida a notificação do ato de exclusão do programa de recuperação fiscal do Refis pelo Diário Oficial ou pela Internet.

N.º 360 O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

N.º 373 É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo.

N.º 386 São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional.

N.º 391 O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

N.º 392 A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

N.º 393 A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

N.º 394 É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

N.º 395 O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal.

N.º 396 A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural.

N.º 397 O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

N.º 399 Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

N.º 400 O encargo de 20% previsto no DL n. 1.025/1969 é exigível na execução fiscal proposta contra a massa falida.

N.º 406 A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.

N.º 409 Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5.º, do CPC).

N.º 411 É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

N.º 412 A ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil.

N.º 414 A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.

N.º 425 A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.

N.º 430 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

N.º 431 É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.

N.º 432 As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

N.º 433 O produto semielaborado, para fins de incidência de ICMS, é aquele que preenche cumulativamente os três requisitos do art. 1.º da Lei Complementar 65/1991.

N.º 435 Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

N.º 436 A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

N.º 437 A suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a quinhentos mil reais para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens.

N.º 446 Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

N.º 447 Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores.

N.º 448 A opção pelo Simples de estabelecimentos dedicados às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental é admitida somente a partir de 24.10.2000, data de vigência da Lei 10.034/2000.

N.º 457 Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

N.º 458 A contribuição previdenciária incide sobre a comissão paga ao corretor de seguros.

N.º 460 É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

N.º 461 O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

N.º 463 Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

N.º 464 A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

N.º 468 A base de cálculo do PIS, até a edição da MP 1.212/1995, era o faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao do fato gerador.

N.º 494 O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

N.º 495 A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa não gera direito a creditamento de IPI.

N.º 497 Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem.

N.º 498 Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

N.º 499 As empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às contribuições ao Sesc e Senac, salvo se integradas noutro serviço social.

N.º 508 A isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, II, da LC n. 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n. 9.430/1996.

N.º 509 É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

N.º 515 A reunião de execuções fiscais contra o mesmo devedor constitui faculdade do Juiz.

N.º 516 A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

N.º 521 A legitimidade para a execução fiscal de multa pendente de pagamento imposta em sentença condenatória é exclusiva da Procuradoria da Fazenda Pública.

N.º 523 A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando

prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

N.º 524 No tocante à base de cálculo, o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra.

N.º 553 Nos casos de empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica, é competente a Justiça estadual para o julgamento de demanda proposta exclusivamente contra a Eletrobrás. Requerida a intervenção da União no feito após a prolação de sentença pelo juízo estadual, os autos devem ser remetidos ao Tribunal Regional Federal competente para o julgamento da apelação se deferida a intervenção.

N.º 554 Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

N.º 555 Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

N.º 556 É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, *b*, da Lei n. 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n. 9.250/1995.

N.º 558 Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada.

N.º 559 Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n. 6.830/1980.

N.º 560 A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

Ricardo Alexandre

DIREITO TRIBUTÁRIO

esquematizado

10.ª edição | revista, atualizada e ampliada

CADERNO DE QUESTÕES

QUESTÕES DE CONCURSOS PÚBLICOS

SUMÁRIO

Nota da Editora: Nesta obra foi aplicado integralmente o novo Acordo Ortográfico.

• Impostos Federais

• Impostos Estaduais

• Impostos Municipais

Gabarito

• Repartição Constitucional de Receitas Tributárias

Gabarito

• Simples Nacional

Gabarito

01 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) Penalidade pecuniária imposta como sanção de ato ilícito pode ser considerada tributo, pois consiste em prestação pecuniária e compulsória.

02 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) A atividade administrativa de cobrança de tributo deve ser plenamente vinculada, ou seja, não cabe à administração aplicar, na cobrança de tributos, critérios de conveniência e oportunidade.

03 (FGV/Auditor Fiscal Tributário da Receita Municipal/SEFAZ-MT – 2015) Assinale a opção que apresenta elemento estranho ao conceito legal de tributo.

A) Prestação compulsória.

B) Prestação pecuniária.

C) Prestação com natureza de sanção.

D) Prestação cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

E) Prestação instituída em lei.

04 (VUNESP/Advogado/IPT-SP – 2014) A natureza jurídica do tributo é determinada

A) pela sua denominação e demais características formais adotadas pela lei.

B) pela destinação legal do produto da sua arrecadação.

C) pelo fato gerador da respectiva obrigação.

D) pelo crédito tributário correspondente.

E) pela obrigação tributária que lhe dá origem.

05 (IESES/Titular de Serviços de Notas e de Registros – Provimento/TJ-MS – 2014) Conforme as disposições do Código Tributário Nacional (CTN), em seu Livro Primeiro, é correto dizer que:

A) Se uma pessoa jurídica de direito público não exercer sua competência tributária, esta pode ser deferida à outra pessoa jurídica de direito público, diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

B) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

C) Compete à União, instituir, nos Territórios e no Distrito Federal, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes.

D) A imunidade recíproca significa a não incidência de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais patronais e dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os critérios fixados no art.14, CTN.

06 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Quanto ao conceito de tributo pode-se afirmar, exceto:

A) a cobrança do tributo é atividade plenamente vinculada, não deixando margem à discricionariedade do agente público.

B) tributo é prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

C) o tributo é prestação que não pode se constituir em sanção de ato ilícito.

D) o tributo só pode ser criado por lei, mas existem exceções como os impostos de importação e o imposto sobre produtos industrializados, que podem ser criados por decreto.

E) o dever de pagar o tributo é imposto pela lei, independentemente da vontade das partes envolvidas.

07 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Assinale a opção correta.

A) A contribuição de melhoria e as taxas são tributos vinculados, já que dependem de uma atuação específica do Estado.

B) As taxas decorrentes do poder de polícia são tributos vinculados; já as taxas decorrentes de serviços são tributos não vinculados a uma atividade estatal.

C) O imposto é, por excelência, um tributo vinculado a uma atividade estatal específica.

D) Todos os impostos são não vinculados, com exceção do imposto sobre a renda da pessoa física, que é utilizado para reduzir as desigualdades regionais.

E) As taxas de serviços são tributos vinculados; já as taxas decorrentes do poder de polícia são tributos não vinculados a uma atividade estatal específica.

08 (FGV/ADVOGADO/CONDER – 2013) Com relação aos tributos, assinale a alternativa em que as duas assertivas estão corretas e a segunda complementa o sentido da primeira.

A) Os tributos são prestações pecuniárias instituídas por lei // Eles decorrem de atividade administrativa discricionária do Estado, no exercício do *jus imperii*.

B) Os tributos, para serem criados, decorrem de lei específica // Os impostos, espécie de tributos, quando regulatórios, prescindem de lei para serem criados.

C) Os tributos são prestações pecuniárias instituídos por lei específica // Eles não têm natureza de sanção de ato ilícito.

D) Os tributos decorrem da necessidade do Estado em prestar serviços públicos e realizar obras públicas relevantes // Eles constituem receita originária do Estado.

E) Os tributos têm missão constitucional exclusiva de obtenção de receita para o ente tributante competente para a sua criação // Eles são decorrentes de atividade legislativa vinculada.

09 (FCC/Juiz Substituto/TJ-PE – 2015) A respeito do Poder de Tributar do Estado, é correto afirmar:

A) A Constituição Federal de 1988 possui um título específico dedicado a regular o “Sistema Tributário Nacional”, que pela extensão e intensidade com que trata a relação tributária pode ser considerado como exaustivo em tal propósito.

B) A tributação tem por papel determinar qual proporção dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e qual proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de particulares.

C) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a concepção de que a função tributária do Estado limita-se à captação de receitas para fazer frente aos gastos públicos, sejam estes relativos à garantia de direitos ou à manutenção da máquina pública.

D) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a concepção de que o Direito Tributário é o ramo do Direito que trata das regras e princípios que limitam o poder tributário estatal, contrapondo o interesse arrecadatório do Estado aos interesses da sociedade.

E) Coaduna-se com o texto da Constituição Federal de 1988 a ideia de que a arrecadação de receitas é a finalidade última do Direito Tributário, devendo ser este o parâmetro a ser utilizado pelo legislador ou pelo intérprete para verificar a concordância de determinada norma tributária com o postulado da proporcionalidade

10 (FGV/XII OAB – 2013) Em procedimento de fiscalização, a Secretaria da Receita Federal do Brasil identificou lucro não declarado por três sociedades empresárias, que o obtiveram em conluio, fruto do tráfico de entorpecentes. Sobre a hipótese sugerida, assinale a afirmativa correta.

A) O imposto sobre a renda é devido face ao princípio da interpretação objetiva do fato gerador, também conhecido como o princípio do *pecunia non olet*.

B) Não caberá tributação e, sim, confisco da respectiva renda.

C) Não caberá tributo, uma vez que tributo não é sanção de ato ilícito.

D) Caberá aplicação de multa fiscal pela não declaração de lucro, ficando afastada a incidência do tributo, sem prejuízo da punição na esfera penal.

11 (CETRO/AFTM/SP – 2014) De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), *tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de*

***ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Sobre o conceito e a classificação dos tributos, assinale a alternativa correta.**

A) A entidade que vier a preencher os requisitos estipulados no artigo 3º do CTN será, juridicamente, um tributo, a despeito da destinação que for atribuída aos valores arrecadados.

B) Pode-se definir *taxa* como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

C) Quanto à finalidade do tributo, os classificados como extrafiscais submetem-se ao princípio da anterioridade tributária e ao princípio da legalidade.

D) Os tributos classificados como parafiscais são aqueles arrecadados por entidades públicas ou privadas, titulares da competência tributária.

E) O imposto se caracteriza pela sua *referibilidade*, isto é, sua arrecadação tem destino certo.

12 (CESGRANRIO/ANALISTA/FINEP – 2014) Segundo o Código Tributário Nacional, o tributo

A) é toda prestação pecuniária opcional.

B) é cobrado mediante autolançamento.

C) é instituído e cobrado, com base nas regras previstas em decreto expedido pelo Chefe do Poder Executivo Federal.

D) é instituído mediante ajuste firmado entre as partes envolvidas na relação jurídico-tributária.

E) não se constitui como sanção de ato ilícito.

13 (GESTÃO DE CONCURSOS/ADVOGADO/BRUMADINHO/MG – 2013) Os tributos formam a receita da União, dos estados e dos municípios e abrangem impostos, taxas, contribuições (de melhoria e especiais) e empréstimos compulsórios. Relacione as espécies de tributos com características que as conceituam.

COLUNA I	COLUNA II
1. Taxas.	( ) tributos não vinculados, emergenciais, eventuais, não definitivos (temporários, precários), cuja competência para arrecadação é exclusiva e receita é afetada.
2. Impostos.	( ) tributos vinculados a um serviço público específico prestado ou posto à disposição do contribuinte pelo poder público.
3 Contribuições de Melhoria.	( ) tributos não vinculados, cobrados em face da ocorrência de fato social de caráter econômico, revelador da capacidade contributiva do indivíduo.
4. Empréstimos Compulsórios.	( ) tributos vinculados, instituídos para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Assinale a alternativa que apresenta a sequência CORRETA.

A) 4 1 2 3.

B) 4 2 3 1.

C) 3 4 2 1.

D) 3 1 2 4.

14 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

15 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal existem três espécies tributárias em nosso Sistema Tributário Nacional: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

TRIBUTOS EM ESPÉCIES

16 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) Assinale a opção correta.

A) Por ser tributo vinculado, a contribuição de melhoria somente pode ser exigida quando realizada obra pública que proporcione a valorização de imóvel de propriedade do contribuinte, estando sua cobrança limitada pelo valor global da obra pública e, concomitantemente, pelo valor do benefício econômico auferido pelo contribuinte.

B) As contribuições sociais gerais são fundadas na CF e, diferentemente das contribuições sociais de financiamento da seguridade social, devem ser instituídas por meio de leis complementares.

C) As taxas de serviço podem ser exigidas em virtude da mera disponibilidade do serviço público específico e divisível e, no caso de serviços de natureza compulsória, a sua cobrança independe da efetiva prestação da atividade pelo Estado ao contribuinte.

D) A denominação do tributo, assim como a destinação do produto da sua arrecadação, é irrelevante para a identificação da espécie tributária e do regime jurídico a ela aplicável.

E) São pressupostos dos empréstimos compulsórios a ocorrência de calamidade pública, guerra, investimento público urgente e de relevante interesse nacional, e uma conjuntura econômica que exija a absorção temporária de poder aquisitivo, exigindo- se, em todos os casos, aprovação por lei complementar.

17 (CESPE/DPE/DF – 2013) A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la as características formais adotadas pela lei.

18 (CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) Com a Constituição de 1988, o entendimento referendado pelo STF é o de que são consideradas tributos tanto as contribuições de melhoria quanto as contribuições propriamente ditas, entre as quais se incluem as destinadas à seguridade social.

19 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) A natureza jurídica do tributo é determinada pela destinação legal do produto da sua arrecadação.

20 (CESPE/Contador/FUB – 2015) Com relação ao Sistema Tributário Nacional (STN), julgue o item subsecutivo.
Os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria são espécies de tributo.

21 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/GO – 2012) A destinação do produto da arrecadação é irrelevante para definir a natureza jurídica do tributo como imposto.

22 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) É determinante para qualificação da natureza específica do tributo a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

23 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) A destinação da receita do tributo não é relevante para caracterizar qualquer espécie tributária prevista no Sistema Tributário Nacional.

24 (FCC/PROCURADOR DA PROCURADORIA ESPECIAL/TCM-RJ – 2015) Considerando a natureza jurídica específica dos tributos, é correto afirmar que

A) a destinação do produto da arrecadação é essencial para definir todas as espécies de tributos.

B) a vinculação de receitas tributárias é inerente a algumas espécies tributárias, como acontece com as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

C) as taxas e as contribuições de melhoria têm receita vinculada, necessariamente.

D) é possível diferenciar um imposto de uma contribuição pela vinculação ou não de receitas tributárias, pois os impostos nunca podem ter receita vinculada.

E) a contribuição de melhoria é um tributo que tem receita vinculada, ou seja, o produto arrecadado tem que necessariamente ser revertido para custear a obra pública que gerou a valorização imobiliária.

IMPOSTOS

25 **(CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 2 – 2012) A União poderá instituir impostos não previstos na CF, desde que eles não sejam cumulativos nem tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados, mediante**

A) medida provisória.

B) lei delegada.

C) lei ordinária.

D) lei complementar.

E) emenda constitucional.

26 **(Prefeitura de Rio de Janeiro – RJ/Assistente Administrativo – 2015) O tipo de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte é denominado:**

A) taxa

B) imposto

C) receita de contribuição

D) contribuição de melhoria

27 **(FGV/X OAB – 2013) A União criou um novo imposto não previsto na CRFB mediante lei complementar sobre a propriedade de veículos de duas rodas não motorizados, que adota fato gerador e base de cálculo diferente dos demais discriminados na Constituição. Nessa situação, a União terá feito uso de competência**

A) comum.

B) residual.

C) cumulativa.

D) extraordinária.

28 **(FGV/VIII/OAB – 2012) A União Federal deverá instituir, mediante lei complementar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.**

29 **(FCC/AFTE/PE – 2014) De acordo com a Constituição Federal,**

A) a União poderá instituir, mediante lei ordinária, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

B) a União poderá instituir, mediante lei ordinária, impostos não compreendidos em sua competência tributária, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal.

C) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, decorrente de obra pública, ainda que não haja valorização imobiliária dela decorrente.

D) a União poderá instituir empréstimos compulsórios, mediante medida provisória, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

E) os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

30 **(FCC/ANALISTA DE PROCURADORIA/BA – 2013) A União poderá instituir, mediante Lei**

A) Ordinária, impostos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados.

B) Complementar, quaisquer tributos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam cumulativos e tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados.

C) Complementar, impostos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados.

D) Complementar ou ordinária, impostos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados.

E) Ordinária, quaisquer tributos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados.

31 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/GO – 2012) O imposto pode ter por fato gerador serviços públicos indivisíveis, assim como o serviço de iluminação pública.

32 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Um tributo que tenha por características ser não vinculado a uma atividade estatal, admita, por expressa e excepcional previsão constitucional, destinação específica do produto da arrecadação e não admita previsão de restituição ao final de determinado período classifica-se como

A) taxa.

B) contribuição de intervenção no domínio econômico.

C) imposto.

D) empréstimo compulsório.

E) contribuição social.

33 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) O tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal especifica, relativa ao contribuinte é:

A) O imposto.

B) A taxa.

C) A tarifa.

D) A contribuição de melhoria.

E) O empréstimo compulsório.

34 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) De acordo com a Constituição Federal, a União pode instituir, desde que por lei complementar, impostos extraordinários compreendidos ou não em sua competência tributária.

35 (FUNDATEC/Auditor Fiscal da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2016) É correto afirmar que os impostos

A) poderão ter a sua receita vinculada a órgão, fundo ou despesa.

B) poderão ter a sua competência impositiva delegada.

C) têm a sua incidência restrita à renda e à produção.

D) são destituídos de referibilidade em relação ao sujeito passivo de sua obrigação principal.

E) têm as suas hipóteses restritas àquelas mencionadas na Constituição Federal.

TAXAS

36 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) As taxas estão sujeitas aos princípios constitucionais que limitam a tributação e a outros princípios instituídos em favor do contribuinte pela norma infraconstitucional, já que os princípios constitucionais expressos são enunciados “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

37 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) As taxas estão sujeitas aos princípios constitucionais que limitam a tributação e a outros princípios instituídos em favor do contribuinte pela norma infraconstitucional, já que os princípios constitucionais expressos são enunciados “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

38 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) Uma das diferenças entre taxa e imposto é que na incidência de taxa é obrigatória dependência de atividade estatal.

39 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A instituição de valor a ser cobrado a título de fiscalização feita pelo

poder público sobre as condições sanitárias de estabelecimentos comerciais tem a natureza de taxa, na modalidade de prestação de serviço público divisível e específico.

40 **(CESPE/ANALISTA ADMINISTRATIVO/TCE/ES – 2013) Considere que uma lei federal, publicada em 20 de março de 2013, tenha criado taxa de fiscalização sanitária no comércio, com base de cálculo idêntica a do imposto de circulação de mercadorias, itens com uma alíquota de 17% sobre o valor das vendas. Com base nessa situação hipotética, é correto afirmar que essa taxa**

A) poderá ser cobrada a partir de 2014, pois, antes disso, sua cobrança é considerada inconstitucional.

B) é inconstitucional, haja vista que o valor cobrado não tem como base de cálculo o custo da fiscalização.

C) é inconstitucional, em razão de sua cobrança ser restrita aos estados e municípios.

D) é constitucional, pois sua instituição está compreendida na competência da União.

E) pode ser cobrada pelo ente da federação no exercício financeiro de 2013.

41 **(CESPE/PROCURADOR/BACEN – 2013) Assinale a opção correta em relação a taxas e preços públicos.**

A) As taxas, diferentemente dos preços públicos, são compulsórias e condicionam-se ao princípio da anterioridade.

B) O valor que remunera a contraprestação de um serviço público essencial de forma compulsória é tratado como preço público.

C) As taxas podem ser instituídas por normas administrativas, ao passo que os preços devem ser fixados por lei.

D) Os preços públicos são considerados receitas derivadas, havendo, portanto, discricionariedade em seu pagamento.

E) As taxas remuneram serviços públicos e, portanto, são consideradas receitas originárias.

42 **(CESPE/AUDITOR/TCE/ES – 2012) Considera-se constitucional a cobrança da taxa municipal de conservação de estradas de rodagem, ainda que a base de cálculo utilizada seja idêntica à do imposto territorial rural (ITR).**

43 **(CESPE/DPE/RO – 2012) Assinale a opção correta acerca da instituição de tributos.**

A) É válida a cobrança, pelo município, de contribuição de melhoria que estabeleça como base de cálculo a valorização dos imóveis.

B) As universidades públicas podem instituir taxa de matrícula com o objetivo de custear programa de assistência a alunos carentes.

C) É legítimo o estabelecimento, pelo município, de taxa de renovação anual de licença para localização, instalação e funcionamento de estabelecimento comercial, para custear o poder de polícia para tal fim instituído.

D) É válida a cobrança, pela União, de taxa de fiscalização de atividade poluidora, ainda que não exercida, de fato, qualquer fiscalização, ingressando o tributo nos cofres públicos como se imposto fosse, dada sua competência residual.

E) É legal a instituição de taxa municipal para custear a limpeza dos logradouros públicos, já que tal serviço é específico, divisível e possível de ser vinculado a cada contribuinte.

44 **(CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) O exercício do poder de polícia administrativa é um dos fatos geradores da cobrança de taxas, impostos e contribuições de melhoria.**

45 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) Conforme o CTN, o preço público também é considerado tributo, em razão de sua finalidade e características determinadas pela lei.**

46 **(CONSESP/Agente/Sercomtel S.A Telecomunicações – 2015) Analise as afirmações abaixo.**

I. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

II. As taxas poderão ter base de cálculo própria de impostos.

III. As taxas deverão ter base de cálculo própria de impostos.

IV. As taxas não poderão ter alíquota própria de impostos.

É correto o que se afirma em

A) I, apenas.

B) II, apenas.

C) II e III, apenas.

D) I e IV, apenas.

E) I, II, III e IV.

47 (COSEAC/Técnico em Contabilidade/UFF -- 2015) A diferenciação entre Imposto e Taxa é dada por:

A) a taxa é vinculada a uma ação ou uma atividade dependente de um órgão estatal, e não pressupõe prestação de serviços imediatos e diretos do Estado; o imposto é um pagamento fixo que pressupõe uma contraprestação direta dos serviços públicos ao contribuinte.

B) taxa é um tributo que não pressupõe uma contraprestação imediata e direta do Estado e é independente de qualquer ato vinculado discricionário.

C) o imposto é pago independentemente de uma contraprestação imediata e direta do Estado cujo fato gerador não depende de qualquer atividade estatal específica; a taxa pressupõe um serviço público específico prestado ao contribuinte e uma contraprestação imediata e direta do Estado.

D) o imposto é um tributo específico a uma atividade estatal e se propõe a uma ação do Estado imediata e indeterminada; a taxa é um tributo específico a uma ação relacionada a uma atividade e é isenta de contraprestação do Estado.

E) o imposto é um tributo pago pelo contribuinte que pressupõe uma contraprestação imediata de um serviço público cujo fato gerador é o exercício do poder de serviço do Estado; a taxa tem fato gerador o poder de polícia do Estado e a utilização de serviços públicos por parte do contribuinte.

48 (VUNESP/Contador Judiciário/TJ-SP – 2015) "________________________________ pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios no âmbito de suas respectivas atribuições, tem(têm) como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição." (Adaptado)
Assinale a alternativa que preenche corretamente o espaço em branco, correspondente à espécie tributária de que trata o art. 77 do CTN.

A) As taxas cobradas.

B) O imposto cobrado.

C) A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) cobrada.

D) A contribuição de melhoria cobrada.

E) O empréstimo compulsório cobrado.

49 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI – 2015) O caput do art. 77 do Código Tributário Nacional estabelece que *As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.*
Para fins de aplicação da norma acima transcrita,

I. consideram-se serviços públicos divisíveis, os que podem ser prestados em parceria formada por duas ou mais pessoas jurídicas de direito público.

II. consideram-se serviços públicos efetivamente utilizados pelo contribuinte, aqueles por ele usufruídos a qualquer título.

III. consideram-se serviços públicos específicos, os que constam expressamente de contratos firmados entre a pessoa jurídica de direito público e o contribuinte utente do serviço.

IV. consideram-se serviços públicos potencialmente utilizados pelo contribuinte, aqueles prestados por pessoa jurídica de direito público diversa da que instituiu a taxa.

V. considera-se regular o exercício do poder de polícia, quando desempenhado pelo órgão competente, nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso

ou desvio de poder.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) II e V.

B) IV e V.

C) I, II e V.

D) I, III e IV.

E) II, III e IV.

50 **(FGV/Analista Administrativo – Advogado/PROCEMPA – 2014) O Município Beta institui taxa pelo serviço de coleta de lixo domiciliar. Após dois anos de arrecadação regular do tributo os administradores do Município constatam que a receita é expressivamente superior ao custo do serviço público. Decidem, então, manter inalterado o valor da taxa e realocam o excesso de receita para a atividade pública de asfaltamento de ruas.**
Com base no exposto, assinale a afirmativa correta

A) A taxa é constitucional, mas seu valor deverá ser reduzido a montante suficiente para fazer frente aos custos com o serviço de coleta de lixo domiciliar, vedado o emprego da receita em atividades diversas.

B) A taxa é inconstitucional, porque a coleta de lixo domiciliar não é serviço público divisível e, portanto, não poderia ser remunerado por essa espécie tributária.

C) A taxa é constitucional, pois o asfaltamento de rua não é serviço público divisível.

D) A taxa é constitucional, não havendo óbice a que os recursos excedentes sejam empregados em atividades diversas do custeio da coleta de lixo domiciliar.

E) Só por meio de lei municipal será possível realocar o excesso de receita da taxa de coleta de lixo domiciliar para as atividades de asfaltamento de rua.

51 **(MPE-RS/Assessor – Área de Direito – 2014) Assinale a alternativa que apresenta uma afirmação INCORRETA.**

A) Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no artigo 150, incisos I e III, da Constituição Federal, sendo facultada sua cobrança na fatura de consumo de energia elétrica.

B) A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, sendo que produzirá os mesmos efeitos que a negativa a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

C) Consoante entendimento já pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

D) A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio, podendo a Fazenda Pública da União, ainda, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

E) A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, na esteira do entendimento assentado pela Corte Suprema.

52 **(VUNESP/Procurador Jurídico Legislativo/Câmara Municipal de Sertãozinho – SP – 2014) A atividade da administração pública que, exercida de forma regular, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos autoriza a cobrança de**

A) receita originária.

B) tarifa.

C) imposto.

D) taxa.

E) contribuição social.

53 (FUNCAB/Auditor Interno/SEFAZ-BA – 2014) Sobre os temas Sistema Tributário Nacional e espécies tributárias, assinale a alternativa correta.

A) Segundo a jurisprudência do STF, é ilegítima a cobrança da taxa cobrada em razão da prevenção de incêndios.

B) O serviço de iluminação pública será remunerado mediante taxa.

C) O imposto sobre grandes fortunas poderá ser instituído pelos Municípios, através de lei ordinária.

D) O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

E) É legítima a instituição de taxa pela prestação do serviço de asfaltamento de via pública.

54 (ESAF/PGFN – 2012) O termo "preço de transferência" tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Sobre este, assinale a opção INCORRETA.

A) Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, consequentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas.

B) Diversos países vêm instituindo esse controle como medida de salvaguarda de seus interesses fiscais, haja vista a constatação de manipulação dos preços por empresas interdependentes em transações internacionais, com o inequívoco objetivo de usufruir de regimes tributários mais favoráveis.

C) No âmbito da legislação sobre o "preço de transferência", considera-se legislação tributária favorecida a do país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação, considerando-se separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio, que não tribute a renda, ou que a tribute em qualquer alíquota inferior às aplicadas no Brasil.

D) Uma empresa do tipo trading, que realiza diversos tipos de importações e exportações de produtos, inclusive negociando também com empresas concorrentes, poderia vir a ser caracterizada como interposta pessoa, e por esta razão estar sujeita aos controles de preço de transferência.

E) A legislação de "preço de transferência" somente se aplica ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

55 (FGV/AFTE/BA – 2014) Com referência às *taxas*, assinale a afirmativa correta.

A) Atendem precipuamente ao interesse privado do usuário em determinado serviço.

B) Remuneram serviço público *uti universi*, que a Administração presta para atender à comunidade.

C) Deve ser observado o valor do serviço e a sua efetiva utilização pelo particular.

D) Têm por fonte a vontade da pessoa em receber determinado serviço público.

E) Sua base de cálculo está vinculada a uma atuação estatal.

56 (FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) Com referência às taxas, assinale a alternativa em que as duas assertivas estão corretas e a segunda enfatiza e justifica o conteúdo da primeira.

A) As taxas são espécie tributária que decorrem do exercício do poder de polícia ou de prestação de serviço público. // *Para haver cobrança de taxa é indispensável que o serviço público seja efetivamente prestado ao contribuinte.*

B) No caso de serviço público indivisível e inespecífico, não pode haver cobrança de taxa. // *O serviço público que permite a cobrança da taxa vincula-se a uma relação anterior de natureza contratual.*

C) O exercício do poder de polícia justifica a cobrança da taxa. // *A obrigação de pagar esta exação, contudo, depende da efetiva fiscalização exercida pelo Estado.*

D) A competência dos entes federativos para instituir taxas é comum. // *A fixação das taxas, em cada caso, vai depender da aferição constitucional das competências administrativas*.

E) O serviço público específico e divisível autoriza a incidência da taxa. // *A possibilidade de incidência de taxa sobre serviço público específico e divisível baseia-se na regra da proporcionalidade.*

57 (FGV/XIII OAB – 2014) Segundo o entendimento do STF, a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, é:

A) constitucional, por não violar o conceito constitucional de taxa.

B) inconstitucional, por violar o conceito constitucional de taxa.

C) constitucional, por não violar o conceito constitucional de taxa, mas ilegal por violar a definição de taxa contida no Código Tributário Nacional.

D) inconstitucional, por violar o conceito constitucional de taxa, além de ilegal, por violar a definição de taxa contida no Código Tributário Nacional.

58 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) A empresa Pedra Polida Ltda. pretende ingressar com ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária. A esse respeito, é correto afirmar que:

A) não é devida a taxa judiciária, por se tratar de ação meramente declaratória.

B) é devida a taxa judiciária, que será paga ao final, quando quantificado o pedido.

C) é devida a taxa judiciária, que será compensada se o autor vencer a causa.

D) não é devida a taxa judiciária por ser ação de valor inestimável.

E) é devida a taxa judiciária, com base em percentual sobre o valor da causa.

59 (FGV/ADVOGADO/CONDER – 2013) O Estado Beta pretende criar taxa pelo exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviço afetos à área de segurança pública, denominada Taxa de Segurança Pública-TS. Tal exação terá como fato gerador a utilização pelo contribuinte dos serviços prestados pela polícia para fins privados ou que extrapolem a gratuidade assegurada em lei, ou quando a sua conduta ou ramo de atividade exija do poder Público e Estadual, vigilância, controle e fiscalização, objetivando a manutenção da ordem, da segurança e da tranquilidade coletiva. Na qualidade de assessor jurídico do Estado Beta, assinale a afirmativa correta.

A) A taxa é ilegal e inconstitucional, pela afronta ao CTN e à CRFB, já que se trata de serviço público inespecífico e indivisível.

B) A taxa é legal e constitucional porque está sendo criada para fazer frente à necessidade específica de alguns contribuintes.

C) O texto de lei que cria a taxa, necessita de adaptação porque embora a taxa seja legítima, não há gratuidade na prestação do serviço de segurança pública.

D) A taxa criada pelo Estado é ilegal, já que o serviço prestado pela polícia para fins privados deve ser remunerado por preço público.

E) A taxa é inconstitucional, em virtude de não ser possível criar tal exação quando o serviço público puder ser remunerado por imposto.

60 (FGV/IX OAB – 2012) Acerca dos serviços considerados como serviços públicos *uti singuli*, assinale a afirmativa correta.

A) Serviços em que não é possível identificar os usuários e, da mesma forma, não é possível a identificação da parcela do serviço utilizada por cada beneficiário.

B) Serviços singulares e essenciais prestados pela Administração Pública direta e indireta.

C) Serviços em que é possível a identificação do usuário e da parcela do serviço utilizada por cada beneficiário.

D) Serviços que somente são prestados pela Administração Pública direta do Estado.

61 (FCC/AFTE/PE – 2014) O município de Caruaru-PE, mediante a edição da Lei nº 5.658/2014, instituiu a cobrança de TLP – Taxa de Limpeza Pública, que tem como fato gerador os serviços de conservação e limpeza de logradouros públicos pelo referido município. Na situação hipotética, a cobrança desse tributo é:

A) ilegítima, pois a competência para estabelecer cobrança de taxa sobre serviços de conservação e limpeza de logradouros públicos é do Estado.

B) ilegítima, pois o fato gerador corresponde a serviço público universal e indivisível, que não possibilita a individualização dos respectivos usuários.

C) legítima, pois visa a custear a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, ostentando o caráter retributivo inerente às taxas.

D) legítima, pois o fato gerador corresponde a serviço público universal e indivisível, prescindindo da individualização dos respectivos usuários.

E) ilegítima, pois o fato gerador, próprio de imposto, deve ser custeado pelas receitas decorrentes de sua exigência.

62 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI –2014) De acordo com o inciso VIII do art. 21 da Constituição Federal, compete à União fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada. A Lei Federal no 6.385/1976 criou a Comissão de Valores Mobiliários, com diversas competências legais específicas e privativas, inclusive as de fiscalizar e inspecionar as companhias abertas com prioridade para as que não apresentem lucro em balanço ou às que deixem de pagar o dividendo mínimo obrigatório (art. 5º, inciso V, da Lei Federal no 6.385/1976). Em razão do desempenho das atribuições legais que foram outorgadas à CVM, a União instituiu uma taxa de fiscalização do mercado de valores mobiliários, a ser paga pelos contribuintes identificados no art. 3º daquela Lei Federal. A taxa, acima mencionada,

A) poderá também ser instituída pelos Estados, desde que eles efetivamente inspecionem e fiscalizem as referidas companhias abertas, mesmo que essa competência seja apenas da União.

B) é devida pelo exercício do poder de polícia e poderia ser instituída apenas pela União, pois só ela, por intermédio da CVM, tem competência para exercer esse tipo de fiscalização e inspeção.

C) é devida pela utilização efetiva de um serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte.

D) é devida pela utilização potencial de um serviço público específico e divisível posto à disposição do contribuinte.

E) poderá também ser instituída e cobrada quando essas companhias abertas são fiscalizadas e inspecionadas pela Secretaria da Receita Federal.

63 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) É taxa decorrente da prestação de serviço público passível de ser validamente cobrada:

A) pedágio cobrado por Concessionários de rodovias, no regime da Lei de Concessões (Lei nº 8.987/1995).

B) custas processuais.

C) taxa de fiscalização e funcionamento de estabelecimentos.

D) taxa de fiscalização de anúncios.

E) taxa de pavimentação asfáltica cobrada dos munícipes em geral de determinado Município.

64 (FCC/PGM/MT – 2014) Visando ao aumento da arrecadação municipal, a Secretaria de Finanças de Cuiabá elaborou diversas propostas de lei ordinária a serem encaminhadas à Câmara Municipal. A proposta que NÃO afronta o disposto na Constituição Federal é:

A) Instituir em 2014 e cobrar em 2015 nova taxa específica sobre o serviço de coleta de lixo de materiais eletrônicos dos proprietários de imóveis localizados tanto no perímetro urbano, como na área rural do município, cuja base de cálculo não pode ser a mesma utilizada para a cobrança do IPTU.

B) Instituir e cobrar em 2014 nova taxa específica sobre o serviço de coleta de lixo de materiais eletrônicos dos proprietários de imóveis localizados no perímetro urbano do município, cuja base de cálculo será o valor venal dos imóveis que vierem a ser beneficiados com o serviço de coleta.

C) Instituir em 2014 e cobrar somente em 2015 nova taxa específica sobre o serviço de coleta. de lixo de materiais

eletrônicos dos proprietários de imóveis localizados tanto no perímetro urbano, como na área rural do município, cuja base de cálculo será o valor venal dos imóveis que vierem a ser beneficiados com o serviço de coleta.

D) Instituir e cobrar em 2014 nova taxa específica sobre o serviço de coleta de lixo de materiais eletrônicos dos proprietários de imóveis localizados no perímetro urbano do município, cuja base de cálculo não pode ser a mesma utilizada para a cobrança do IPTU.

E) Instituir em 2014 e cobrar em 2015 nova taxa específica sobre o serviço de coleta de lixo de materiais eletrônicos dos proprietários de imóveis localizados no perímetro urbano do município, cuja base de cálculo será o valor venal dos imóveis que vierem a ser beneficiados com o serviço de coleta.

65 (FCC/PGM/PE – 2014) A Prefeitura do Recife, por meio de sua Secretaria de Finanças, resolveu enviar proposta ao legislativo municipal para a instituição de novas taxas aplicáveis aos munícipes recifenses. É prescrição normativa constitucional que deve ser observada por esta proposta legislativa:

A) Instituir em 2014 taxa para o custeio do serviço de iluminação pública que possa ser cobrada ainda no primeiro semestre do mesmo ano, tendo em vista as necessidades deste serviço nos bairros carentes do Recife.

B) Instituição de taxas cobradas pela valorização de imóveis decorrente de obras públicas municipais, tomando-se o cuidado de não atribuir às taxas instituídas bases de cálculo própria de imposto.

C) Instituição de taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, desde que elas não tenham base de cálculo própria de impostos.

D) Instituição de taxas pelo exercício potencial ou efetivo do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos específicos e indivisíveis, prestados ao contribuinte.

E) Sempre que possível, instituir taxas que tenham caráter pessoal e que sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes.

66 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Com a aproximação das datas em que serão realizados os Jogos Olímpicos e os Jogos da Copa do Mundo, na cidade do Rio de Janeiro, o governo fluminense tomou a decisão de incrementar a fiscalização dos estabelecimentos hoteleiros e congêneres do Estado, a fim de lhes imprimir uma qualidade de nível internacional, mesmo quando se tratar de pequenos estabelecimentos. Para realizar esse intento, seriam necessários aportes de recursos novos, com o fito de custear essas atividades estatais. Em razão disso, um deputado estadual propôs que se alterassem os valores das taxas de segurança cobradas pelo Estado. O referido deputado, depois de constatar que o valor das diárias de um hotel, ou de um estabelecimento congênere, não mantinha relação direta com o porte desse hotel, nem com a quantidade de quartos/apartamentos que ele possui, nem com o capital social dessa empresa hoteleira, considerou possível e viável promover uma alteração drástica no correspondente item da tabela de valores das taxas estaduais. Desse modo, com a finalidade de adequar a cobrança da taxa à capacidade contributiva do contribuinte, o referido deputado decidiu apresentar projeto de lei para alterar a maneira como essa taxa seria cobrada. De acordo com seu projeto, o valor anual dessa taxa, em relação aos hotéis e congêneres, passaria a ser calculado mediante a aplicação da alíquota de 0,1% sobre o capital social da empresa hoteleira ou da empresa congênere. No tocante especificamente aos motéis, visando, ainda, alcançar o objetivo de adequar a cobrança da taxa à capacidade contributiva do contribuinte, essa taxa passaria a ser calculada mediante a aplicação de uma alíquota de 10% sobre a mesma base de cálculo utilizada para cálculo do ISSQN devido ao município de localização do estabelecimento contribuinte.

Com base nas informações apresentadas e no que dispõe o CTN a esse respeito, considere:

I. O projeto de lei em questão não merece prosperar, em relação aos hotéis e congêneres, pois as taxas não podem ser calculadas em função do capital das empresas.

II. O projeto de lei em questão merece prosperar, em relação aos hotéis e congêneres, pois os tributos devem ser graduados com base na capacidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva).

III. A capacidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva) é relevante para a graduação do valor dos tributos a serem cobrados do sujeito passivo.

IV. O projeto de lei em questão não merece prosperar, em relação aos motéis, pois as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, nem idênticas às que correspondam à base de cálculo de impostos.

V. O projeto de lei em questão merece prosperar, em relação aos motéis, pois, quando as taxas vierem a ter base de cálculo própria de impostos, os impostos deverão deixar de ser cobrados, para que as taxas possam sê-lo.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e IV.

B) IV e V.

C) I e II.

D) II e III.

E) III e V.

67 (FCC/AFTE/SP – 2013) Com respeito à disciplina legal das taxas, é:

A) inconstitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

B) inconstitucional a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis.

C) constitucional a cobrança da taxa decorrente do poder de polícia em que haja a manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento, ficando restrita a cobrança aos contribuintes cujos estabelecimentos foram efetivamente visitados pela fiscalização.

D) constitucional a cobrança de taxa de fiscalização ambiental sobre o mesmo fato gerador pela União e por Estado, pois ambos têm competência para exercer a fiscalização desta atividade, haja vista se tratar de competência comum, exercida concomitantemente por todos entes políticos.

E) inconstitucional a taxa cobrada em razão da prevenção de incêndios, porquanto instituída como contraprestação a serviço não divisível.

68 (FCC/AFTE/SP – 2012) Projeto de lei estadual, no intuito de fiscalizar a pesca esportiva no rio Piracicaba, foi enviado à Assembleia Legislativa, propondo a criação da Taxa de Fiscalização de Pesca do Rio Piracicaba, como meio de custear aparato fiscalizador estadual das atividades de pesca do referido rio. Tendo em vista que os benefícios trazidos por tal fiscalização atingiriam toda a população das cidades ribeirinhas, o projeto de lei em questão propunha que a base de cálculo da taxa pelo exercício do poder de polícia sobre a pesca esportiva fosse o valor venal dos imóveis localizados no perímetro urbano das cidades, desde que esses imóveis se encontrassem na zona limítrofe do rio Piracicaba, até a distância máxima de 10 km. O projeto de lei não foi aprovado pela Assembleia Legislativa, tendo sido arquivado, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Com base na situação descrita acima, é correto afirmar:

A) Como a competência para instituir taxas pelo exercício do poder de polícia é exclusiva dos municípios, o projeto de lei deveria ser municipal.

B) A taxa não pode ter base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto.

C) A espécie tributária a ser criada deveria ser uma contribuição de melhoria, e não uma taxa pelo exercício do poder de polícia, tendo em vista os benefícios trazidos pela fiscalização da pesca às cidades ribeirinhas.

D) A espécie tributária a ser criada deveria ser um imposto estadual com base de cálculo idêntica à do IPTU, e não uma taxa pelo exercício do poder de polícia.

E) Nas circunstâncias descritas e pela relevância social do projeto de lei proposto, somente a União teria competência para instituir um imposto extraordinário, com a mesma finalidade e com a mesma base de cálculo do IPTU.

69 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um município brasileiro criou, hipoteticamente, por meio de lei ordinária, uma nova taxa, de conformidade com as normas gerais de direito tributário que disciplinam essa matéria, mas deixou para o decreto regulamentador a fixação de sua alíquota e de sua base de cálculo. A lei em questão não poderia, todavia, ter atribuído ao decreto a competência para fixar alíquota e determinar a base de cálculo da referida taxa, porque determinar a base de cálculo das taxas:

A) e fixar a alíquota delas é matéria de lei ordinária.

B) e fixar a alíquota delas é matéria de lei complementar.

C) é matéria de lei ordinária, mas fixar a alíquota delas é matéria tanto de lei complementar como de lei ordinária.

D) é matéria tanto de lei complementar como de lei ordinária, mas fixar a alíquota delas é matéria apenas de lei ordinária.

E) é matéria de lei complementar e fixar a alíquota delas é matéria de lei ordinária.

70 (FCC/AFTE/SP – 2012) Admitindo-se que caiba apenas aos Estados federados colocar à disposição da população um determinado serviço público específico e divisível, e, admitindo-se, também, que, em decorrência de omissão de alguns Estados, os municípios neles localizados resolvam, fora do âmbito de suas respectivas atribuições, tornar esse serviço disponível às suas respectivas populações, cobrando, em razão disso, taxas pelos serviços que estão sendo colocados à sua disposição, conclui-se que a instituição dessa taxa está em:

A) desconformidade com a legislação, pois uma pessoa jurídica de direito público não pode cobrar taxa por atividade que não esteja no âmbito de suas respectivas atribuições.

B) conformidade com a legislação, desde que o Estado delegue sua competência tributária para o município.

C) desconformidade com a legislação, pois a atividade desenvolvida pelo município deve ser prestada gratuitamente, custeada pela receita geral de impostos, já que os municípios não estão constitucionalmente autorizados a cobrar taxa de espécie alguma.

D) conformidade com a legislação, pois, se o Estado não exerceu sua competência constitucional, o município deve fazê-lo, cobrando, consequentemente, as taxas cabíveis.

E) desconformidade com a legislação, pois as taxas só podem ser cobradas em razão de serviços efetivamente prestados e não meramente colocados à disposição do munícipe.

71 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) Em relação às taxas, é correto afirmar:

A) Para ser cobrada pelo Distrito Federal, dentre outras esferas da organização político-administrativa, no âmbito de suas respectivas atribuições, seu fato gerador é também o exercício do poder de polícia.

B) A competência residual permite a cobrança da taxa com base de cálculo idêntica à dos impostos, ou cuja base de cálculo esteja em função do capital das empresas.

C) Esse tributo pode ter como fato gerador a prestação de um serviço público, indivisível e efetivo, mas não aquele colocado à disposição do contribuinte, ainda que de uso compulsório.

D) O referido tributo independe de uma atuação estatal, como o exercício do poder de polícia da Administração Pública federal, estadual ou municipal.

E) É classificada entre os tributos não vinculados e indiretos, confundindo-se, de regra, com os preços públicos.

72 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/GO – 2012) Serviço de coleta de lixo domiciliar é fato gerador de taxa de serviço específico e indivisível; deve ter valor fixo para todos os beneficiários do serviço, desde que haja efetiva fruição.

73 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/GO – 2012) A concessão de alvará de construção pode ser remunerada por taxa de polícia, pois se trata de exercício regular do poder de polícia.

74 (CETRO/AFTM/SP – 2014) A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 145, inciso II, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição". A respeito das taxas, assinale a alternativa correta.

A) O serviço de fornecimento de certidões ou de prestação de atividade jurisdicional ao contribuinte solicitante não possui caráter divisível, o que significa dizer que tal serviço não poderá ser cobrado mediante taxa.

B) O serviço de iluminação pública é específico, porém indivisível, posto que é usufruível por todos de forma indistinta.

C) Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque aqueles, diferentemente destas, são compulsórios e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que os instituiu.

D) O CTN considera serviço público divisível quando possa ser destacado em unidades autônomas de intervenção,

de utilidade, ou de necessidades públicas.

E) A taxa de licença para publicidade, cobrada dos que utilizam placas ou faixas com anúncios, bem como dos denominados *outdoors*, tem como fato gerador o exercício do poder de polícia.

75 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) É inconstitucional a cobrança de taxa para custear o serviço de iluminação pública.

76 (VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) A utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, autoriza a cobrança, por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, de:

A) imposto.

B) preço público.

C) receita patrimonial.

D) receita originária.

E) taxa.

77 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) Exercida de forma regular, a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos, autoriza a cobrança de:

A) imposto.

B) contribuição de melhoria.

C) preço público.

D) tarifa.

E) taxa.

78 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) Os serviços públicos, para fins de cobrança de taxa, são divisíveis, quando podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas, e específicos, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

79 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) O tributo exigido como remuneração de serviços prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição chama-se:

A) Imposto.

B) Contribuição de melhoria.

C) Emolumentos.

D) Empréstimo compulsório.

E) Taxa.

80 (MPF/PROCURADOR DA REPÚBLICA/MPF – 2013) "A União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

"II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição" (Constituição Federal, art. 145, II)";

Ante este inciso, é verdadeiro expressar:

A) O texto constitucional não diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis quanto à prestação potencial do serviço púbico.

B) É admissível o exercício potencial do poder de polícia.

C) Apenas às taxas de utilização de serviços específicos e divisíveis faculta a Constituição Federal a prestação potencial do serviço público.

D) A existência de órgão administrativo e estrutura competentes para o exercício do poder de polícia não constitui elemento demonstrador para se inferir o seu efetivo exercício qual exigido constitucionalmente.

81 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) Nos termos do Código Tributário Nacional, a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos autoriza a cobrança de:

A) imposto, em razão da universalidade da atividade administrativa.

B) impostos, em razão da impessoalidade da atividade administrativa.

C) tarifas, em razão da concessão ou autorização por parte do Poder Público.

D) taxa, em razão da utilização de serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

E) taxa, em razão do exercício regular do poder de polícia.

82 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis é:

A) inconstitucional, pois incidente sobre serviços prestados por particulares.

B) constitucional, porque possui base de cálculo própria de imposto.

C) inconstitucional, na medida em que o fato gerador das taxas deve corresponder ao exercício de poder de polícia, não podendo incidir sobre serviços públicos indivisíveis.

D) constitucional, por se tratar de serviços públicos específicos e divisíveis.

E) inconstitucional, porquanto possui fato gerador próprio de imposto.

83 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Taxas, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), podem ser cobradas em razão da prestação serviços públicos específicos e indivisíveis.

84 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) A taxa e o preço público podem ser instituídos, fiscalizados e cobrados por empresas privadas que tenham recebido concessão de serviço público.

85 (VUNESP/PGM/MAUÁ/SP – 2012) O serviço público que constitui fato gerador da Taxa de Serviço:

A) precisa ser efetivamente prestado ao sujeito passivo, não podendo simplesmente estar à sua disposição.

B) desde que seja específico, não precisa ser divisível.

C) considera-se efetivo, quando usufruído pelo contribuinte.

D) não precisa estar em efetivo funcionamento, desde que esteja definido em lei.

E) é divisível quando destinado à sociedade no seu todo, independentemente da possibilidade de ser usufruído individualmente.

86 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido pela constitucionalidade da instituição da Taxa de Fiscalização, de Localização e de Funcionamento, a Suprema Corte adota entendimento no sentido da inconstitucionalidade da cobrança de Taxa de Licença de Localização e de Funcionamento pelos municípios quando utilizado como base de cálculo o número de empregados.

87 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis é inconstitucional em face do artigo 145, II, da Constituição Federal.

88 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) O conceito de preços de serviços públicos e o de taxas se confundem.

89 (CONSULPLAN/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/MG – 2012) Os Municípios podem cobrar taxas, no âmbito de suas atribuições, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia.

90 **(CONSULPLAN/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/MG – 2012) A taxa não pode ter como fato gerador a utilização apenas potencial de serviço público específico e divisível posto à disposição do contribuinte.**

91 **(CONSULPLAN/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/MG – 2012) Os serviços públicos são considerados divisíveis quando puderem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas.**

92 **(MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2012) Para o conceito de Taxa, segundo o explicitado no Código Tributário Nacional, os serviços públicos são específicos quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.**

93 **(CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) É constitucional a adoção no cálculo do valor da taxa de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.**

94 **(COMPERVE/UFRN/ADVOGADO/MOSSORÓ/RN – 2012) Considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre as taxas, é correto afirmar que:**

A) taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal.

B) é inconstitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

C) o município poderá instituir taxa como contraprestação pelos serviços a serem prestados por unidade especializada em saúde.

D) é constitucional a instituição de taxa para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, cobrada em razão da prestação de serviço essencial.

95 **(CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Acerca das taxas, é correto afirmar:**

A) Têm por fato gerador o exercício efetivo ou potencial do poder de polícia, ou a utilização regular de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

B) Em casos excepcionais, podem ter base de cálculo ou fatos geradores idênticos aos que correspondam a impostos; com efeito, os emolumentos percebidos por notários e registradores são taxas e têm base de cálculo idêntica à do imposto sobre a renda da pessoa física do tabelião ou registrador.

C) Consideram-se serviços públicos específicos quando podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; e divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

D) Segundo norma constitucional explícita, são assegurados a todos – mediante prévio e regular pagamento de taxas – o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

96 **(CONTEMAX/Advogado/COREN-PB – 2014) Em relação às taxas, o nosso ordenamento jurídico determina o seguinte:**

A) As taxas poderão ser calculadas em função do capital das empresas, porém, não podem ter base de cálculo ou fato gerador idêntico aos impostos.

B) A União, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir taxa para o custeio do serviço de iluminação pública.

C) Os créditos tributários relativos a impostos incidentes sobre a propriedade o domínio útil e as taxas pela prestação de serviços referentes a tal propriedade subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

D) As taxas têm como fato gerador a utilização efetiva ou potencial do poder de polícia ou o exercício regular do serviço público específico e indivisível.

E) Em decorrência da imunidade recíproca, prevista na Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao

Distrito Federal e aos Municípios instituir taxas e impostos uns dos outros.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

97 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) É possível a cobrança de contribuição de melhoria pela execução de obra pública, independentemente da valorização imobiliária resultante da obra.

98 (FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF – 2015) Em relação às espécies tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro, assinale a alternativa correta.

A) O Distrito Federal, por ter a competência tributária dos estados e municípios, pode instituir taxa pelo serviço de iluminação pública e cobrá-la dos contribuintes beneficiados, tomando, por base de cálculo, o valor do consumo de energia elétrica dos domicílios.

B) A contribuição de melhoria pode ser instituída em razão de obra pública e da consequente valorização imobiliária, tendo por limite total a despesa com a realização da obra e, por limite individual, o acréscimo de valor ao imóvel do contribuinte beneficiado.

C) Os impostos são tributos vinculados a uma contraprestação específica do ente tributante em relação ao contribuinte, como, por exemplo, a obrigatoriedade de boa manutenção das estradas de rodagem pelo poder público em decorrência do pagamento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) pelo contribuinte.

D) Fatos geradores das taxas são a prestação de serviço público e o poder de polícia, sendo necessário, no primeiro caso, que o serviço público seja indivisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

E) Poderá o Distrito Federal instituir taxa de segurança pública, pois um dos fatos geradores das taxas é o poder de polícia.

99 (FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA – 2015) Assinale a alternativa INCORRETA.

A) As taxas podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia e da utilização efetiva ou potencial de um serviço público, enquanto os preços públicos podem ser cobrados em face de um serviço público de utilização efetiva.

B) Contribuições sociais e taxas têm como traço comum a previsão necessária na hipótese de incidência respectiva de contraprestação estatal endereçada de modo direto e efetivo ao sujeito passivo.

C) Impostos e taxas podem ser instituídos, observadas as normas constitucionais, por todos os entes da Federação.

D) A contribuição de melhoria é tributo contraprestacional, visto que pressuposto para a sua cobrança é a existência de obra pública da qual decorra a valorização de imóveis.

E) As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico podem ser instituídas, de modo exclusivo, pela União Federal.

100 (FCC//Procurador Autárquico/MANAUSPREV – 2015) De acordo com o que estabelece o Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria é um tributo que pode ser cobrado

A) em decorrência da valorização de imóvel de propriedade da pessoa jurídica de direito público que nele realizou benfeitorias.

B) como consequência do aumento do faturamento dos estabelecimentos comerciais próximos ao local em que foi realizada a obra pública que atraiu a freguesia.

C) como resultado da melhoria do fluxo viário de determinada região, em razão de obra pública realizada em suas cercanias.

D) em decorrência da melhoria da qualidade de vida de uma região, com o consequente aumento do valor dos imóveis ali localizados, ocasionada pela remoção das indústrias poluentes daquela área.

E) de sujeito passivo que teve seu imóvel valorizado em decorrência da realização de obra pública.

101 (FGV/AFTE/BA – 2014) A Prefeitura do Município Beta pretende cobrar contribuição de melhoria pela obra que realizou e que veio a valorizar os imóveis situados no município vizinho, limítrofe ao Município Beta. Neste

caso, é:

A) cabível a cobrança da contribuição de melhoria em função da existência de obra pública e de valorização imobiliária.

B) cabível a cobrança da contribuição, desde que o Município Beta seja autorizado pelo Legislativo do Município vizinho.

C) incabível a cobrança da contribuição, dado que a valorização dos imóveis no município vizinho representa reflexo indireto da obra.

D) incabível a cobrança da contribuição, que cabe ao ente político que tiver a atribuição administrativa para realizar a obra em seu respectivo território.

E) cabível a cobrança da contribuição, que fica sujeita à verificação pela autoridade do município limítrofe da valorização imobiliária.

102 (FCC/AFTE/RJ – 2014) O Estado do Rio de Janeiro decidiu realizar obras públicas para conter as enchentes que assolavam um determinado município hipotético de seu território. Essas obras consistiam em elevar as margens do rio que banhava esse município e incluíam, em decorrência disso, a abertura de vias públicas largas e modernas, recuperação da região degradada e, inclusive, a realização de obras de paisagismo. As obras públicas a serem realizadas foram orçadas em R$ 250.000,00, valor esse a ser integralmente financiado por contribuição de melhoria. Estudos efetuados demonstraram que a zona a ser beneficiada pelas obras abrangeria cinco imóveis da região, sendo que a valorização média esperada desses imóveis seria de 20%. Com base nisso, o Estado promoveu o lançamento da contribuição de melhoria, cobrando, de cada um dos cinco imóveis localizados na região beneficiada, contribuição de melhoria equivalente a 20% do valor do imóvel, resultando na seguinte situação:

Imóvel	Valia (R$)	Contribuição de Melhoria Cobrada (R$)	Valorização efetiva, constatada em razão da obra
I	100.000,00	20.000,00	não teve valorização alguma
II	200.000,00	40.000,00	passou a valer 220.000,00
III	300.000,00	60.000,00	passou a valer 345.000,00
IV	400.000,00	80.000,00	passou a valer 480.000,00
V	500.000,00	100.000,00	passou a valer 625.000,00

Considerando as informações acima, é correto afirmar:

A) Considerando que a valorização do imóvel V (R$ 125.000,00) é equivalente a 46,29% da soma total das valorizações individuais de cada imóvel (R$ 270.000,00), o Estado poderá aplicar esse índice de 46,29%, sobre o valor do imóvel antes da sua valorização, para fins de cálculo do valor da contribuição de melhoria por ele devida.

B) Todos os cinco imóveis deveriam pagar contribuição de melhoria, pois as obras realizadas trouxeram vários tipos de benefícios à região, como, por exemplo, o fim das enchentes e o embelezamento da área.

C) O Estado poderá cobrar contribuição de melhoria de todos os imóveis que se valorizaram em decorrência da obra em questão, tendo como único valor máximo limite, para essa cobrança, o montante equivalente à valorização que cada imóvel sofreu em decorrência das obras realizadas.

D) Embora os imóveis valorizados em decorrência da obra em questão tenham tido uma valorização média de 20%, o Estado poderá cobrar, de todos eles, linearmente, contribuição de melhoria calculada com base na aplicação do percentual de 18% sobre o valor do imóvel antes da realização da obra.

E) Se o fator individual de valorização do imóvel II, apurado com base na legislação própria, fosse igual a 0,074 (ou 7,4%), a contribuição de melhoria relativa a esse imóvel poderia ser determinada e, posteriormente, lançada e cobrada, mediante o rateio do custo total da obra por esse fator individual de valorização.

103 (FCC/AFTE/SP – 2012) A realização de obras públicas, que transformaram uma região anteriormente pantanosa em um belo e aprazível parque, ocasionou a valorização da maior parte dos imóveis localizados em suas proximidades, da seguinte maneira:

– o imóvel "A", que valia R$ 4.000.000,00 antes das obras, teve fator de absorção do benefício de valorização de 200%, passando a valer R$ 12.000.000,00.

– o imóvel "B", que valia R$ 3.000.000,00 antes das obras, teve fator de absorção do benefício da valorização de 100%, passando a valer R$ 6.000.000,00.

– o imóvel "C", que valia R$ 2.000.000,00 antes das obras, teve fator de absorção do benefício da valorização de 50%, passando a valer R$ 3.000.000,00.

– o imóvel "D" não teve valorização alguma em decorrência das obras realizadas.

Obs.: Todos os quatro imóveis têm a mesma área de terreno e o que determinou a diferença nos fatores de absorção do benefício da valorização foram elementos alheios à dimensão do terreno.

O custo total da obra foi orçado em R$ 6.000.000,00 e a referida contribuição deverá custeá-la integralmente. Com base nessas informações e considerando que o município em questão editou lei ordinária estabelecendo a cobrança de contribuição de melhoria para fazer face ao custo dessa obra, é correto afirmar que:

A) os proprietários dos imóveis "A", "B", "C" e "D" deverão pagar contribuição de melhoria, pois estão na zona beneficiada.

B) os proprietários dos imóveis "A", "B" e "C" deverão pagar contribuição de melhoria, desde que a fixação das bases de cálculo e dos fatos geradores respectivos sejam estabelecidos por lei complementar.

C) os proprietários dos imóveis "A", "B" e "C", que tiveram seus imóveis efetivamente valorizados com a obra, deverão ratear integralmente o valor de custo da obra, com base na área do terreno de cada um deles, cabendo a cada um o valor de R$ 2.000.000,00.

D) a municipalidade poderá exigir, cumulativamente, de todos os quatro proprietários, contribuição de melhoria em valor igual ao da valorização de seus respectivos imóveis, cabendo ao imóvel "A" pagar R$ 8.000.000,00, ao imóvel "B" pagar R$ 3.000.000,00, ao imóvel "C" pagar R$ 1.000.000,00 e não cabendo nada a "D", perfazendo um total de R$ 12.000.000,00.

E) a municipalidade poderá exigir do proprietário do imóvel "C" contribuição de melhoria no valor de R$ 500.000,00, mesmo que seu imóvel tenha sido valorizado em R$ 1.000.000,00, desde que o limite total da exigência referente ao custo da obra não ultrapasse R$ 6.000.000,00.

104 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/GO – 2012) Pavimentação asfáltica é fato gerador de taxa de serviço específico e divisível; deve ter valor fixo para todos os beneficiários da obra.

105 (CESGRANRIO/ANALISTA/FINEP – 2014) À luz do sistema constitucional tributário, a contribuição de melhoria decorrente de obras públicas compete ser instituída por:

A) autarquias federais.

B) empresas públicas.

C) fundações públicas.

D) sociedades de economia mista.

E) União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

106 (CETRO/AFTM/SP – 2014) As contribuições de melhoria são de competência comum da União, dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios. Acerca dessa espécie de tributo, marque V para verdadeiro ou F para falso e, em seguida, assinale a alternativa que apresenta a sequência correta.

( ) Cabe nos casos, por exemplo, de abertura, pavimentação, recapeamento, arborização e alargamento de vias públicas.

( ) Não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização do imóvel do contribuinte.

( ) Feito o lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento, bem como dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

( ) Entre os requisitos a serem observados antes do lançamento da contribuição de melhoria está a fixação de prazo não superior a 30 dias para impugnação, pelos interessados de qualquer dos elementos publicados previamente e listados no inciso I do artigo 82 do CTN.

A) F/ F/ F/ V.

B) V/ F/ V/ F.

C) F/ V/ V/ V.

D) V/ V/ F/ V.

E) F/ V/ V/ F.

107 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) A valorização imobiliária da propriedade privada, decorrente de obra pública é fato gerador de:

A) Imposto territorial urbano.

B) Taxa imobiliária.

C) Contribuição de melhoria.

D) Imposto territorial rural ou urbano, conforme a localização do imóvel.

E) Contribuições especiais.

108 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) Assinale a alternativa correta a respeito das contribuições de melhoria.

A) Não estão limitadas ao custo da obra que lhe deu origem.

B) Somente podem ser instituídas pela União.

C) Têm como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

D) Têm como fato gerador serviços que impliquem em valorização imobiliária.

E) Classificam-se como tributos não vinculados.

109 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Somente a União pode cobrar contribuição de melhoria em razão de obras públicas.

110 (CONSULPLAN/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/MG – 2012) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, no âmbito de suas respectivas atribuições, em decorrência dos serviços públicos prestados junto ao Sistema Único de Saúde (SUS).

111 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Sobre a contribuição de melhoria, assinale a alternativa correta.

A) A realização de obra pública é o fato gerador da contribuição de melhoria.

B) É tributo de competência exclusiva dos municípios.

C) O limite individual da contribuição de melhoria é o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

D) Os limites total e individual da contribuição de melhoria são constitucionalmente previstos.

E) É possível cobrança de contribuição de melhoria sem ocorrência de valorização imobiliária.

112 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Com relação às contribuições de melhoria, é correto afirmar:

A) São instituídas para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

B) A lei relativa à contribuição de melhoria observará, dentre outros requisitos mínimos, a publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto, orçamento do custo total da obra, determinação de que o custo total da obra deverá ser financiado pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

C) São tributos largamente utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios quando da realização de obras públicas, em decorrência da praticidade e da rápida tramitação dos procedimentos para a definição do montante a ser cobrado a título de contribuição de melhoria.

D) Poderão ser instituídas pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, não havendo previsão legal para que possam ser cobradas pela União.

113 (FCC/AUDITOR FISCAL/SEFAZ-PI – 2015) Com base nas normas da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria

A) pode ser cobrada da União, em relação a terreno baldio de sua propriedade, por Município que tenha realizado obra pública da qual tenha resultado valorização do referido imóvel.

B) é uma espécie de contribuição pertencente ao gênero das contribuições sociais.

C) pode ser cobrada em razão de obra realizada em imóvel pertencente ao próprio ente tributante, no qual funciona repartição pública, e da qual tenha resultado valorização do imóvel.

D) só pode ser cobrada pela União, a quem cabe instituir contribuições de todas as espécies.

E) tem como limite total a despesa orçada para a obra pública a ser realizada.

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

114 (CESPE/ANALISTA/SEPRO – 2013) Por meio dos empréstimos compulsórios, é possível à União financiar projetos de assentamento agrário em áreas sem conflitos sociais.

115 (CESPE/PROCURADOR/TCDF – 2013) A União pode criar empréstimos compulsórios visando investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, mas está impedida de cobrar tais tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu.

116 (CEPERJ/ADVOGADO/UEZO – 2013) A União constata que está em crise, considerada como de calamidade pública, o que acarreta inúmeras despesas extraordinárias. Nesse caso, mediante a edição de lei complementar, poderá, nos termos da Constituição Federal, instituir:

A) taxa de emergência.

B) contribuição parafiscal.

C) empréstimo compulsório.

D) imposto de renda extra.

E) pedágio urbano.

117 (FGV/XIII OAB – 2014) José recebeu auto de infração pelo inadimplemento de determinado tributo instituído por lei ordinária. José contesta a exigência fiscal sob o argumento, correto, de que o tributo em questão deveria ter sido instituído por lei complementar. A partir da hipótese apresentada, assinale a opção que indica o tributo exigido no referido auto de infração.

A) Contribuição de Interesse de Categoria Profissional.

B) Contribuição de Melhoria.

C) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

D) Empréstimo Compulsório.

118 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Na iminência ou no caso de guerra,

A) externa, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, dela decorrentes.

B) civil ou externa, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, dela decorrentes.

C) civil ou externa, a União, os Estados e o Distrito Federal poderão instituir, por meio de lei complementar, tributos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, para atender a despesas extraordinárias, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

D) externa, a União, os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, poderão instituir empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, dela decorrentes.

E) externa ou convulsão social de natureza grave, a União poderá instituir, por meio de lei complementar, tributos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

119 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/SP – 2014) Quanto ao chamado *empréstimo compulsório*, assinale a opção correta.

A) É possível, no que diz respeito a tal tributo, que a forma de sua restituição ao contribuinte não se dê em espécie, mas sim em quotas de fundos oficiais ou em ações do Poder Público, podendo ser instituído por meio de medida provisória, dada a urgência verificada.

B) O empréstimo compulsório pode ser instituído por qualquer dos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para o fim de fazer frente a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou ainda no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse.

C) Seu aspecto mais relevante é a restituibilidade, podendo-se falar em uma simultaneidade de deveres; um, para o contribuinte, que é o dever de pagar; outro, para o fisco, que é a devolução da quantia paga.

D) Malgrado seja considerado tributo, *lato sensu*, é de se entender que o empréstimo compulsório se respalda em autêntico acordo de vontades, obedecendo ao princípio da contratualidade.

120 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Mediante lei complementar, a União poderá instituir empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou sua iminência.

121 (CONSULPLAN/TITULAR DE SERVIÇOS DE NOTAS E REGISTRO/TJ-MG – 2015) Não é necessário lei complementar para instituir

A) empréstimos compulsórios.

B) Imposto sobre Produtos Industrializados.

C) impostos residuais.

D) Imposto sobre Grandes Fortunas.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS

122 (CESPE/DPE/TO – 2012) No que concerne às contribuições, assinale a opção correta.

A) As contribuições sociais do empregador incidentes sobre a receita poderão ser não cumulativas, conforme o setor da atividade econômica.

B) Com relação às empresas, a CF proíbe a substituição da contribuição incidente sobre folha de salário pela incidente sobre o faturamento.

C) As contribuições residuais para a seguridade social são cumulativas e de competência da União, instituídas por lei complementar, desde que não tenham fato gerador próprio de impostos.

D) As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

E) As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são de competência da União, dos

estados, do DF e dos municípios.

123 (FGV/Procurador do Estado de Terceira Categoria/PGE-Niterói – 2015) Em um precedente específico, o STF detalhou as espécies tributárias à luz do Sistema Tributário implantado pela Constituição de 1988. Isso se deu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-CE, do qual foi Relator o Ministro Carlos Velloso, cujo voto foi acompanhado pela unanimidade dos demais Ministros.

Em tal precedente, o STF concluiu que as espécies tributárias são

A) impostos e taxas.

B) impostos, taxas e contribuições de melhoria.

C) impostos, taxas e empréstimos compulsórios.

D) taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

E) impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria e parafiscais.

124 (FCC/Agente Fiscal de Tributos Estaduais/SEFAZ-SP – 2014) Sobre as contribuições relacionadas na Constituição Federal, é correto afirmar que

A) as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

B) os recursos arrecadados com a contribuição de intervenção no domínio econômico serão destinados, exclusivamente, para ações e serviços públicos de saúde e para a manutenção e desenvolvimento do ensino.

C) a União tem competência privativa para instituir contribuição previdenciária dos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

D) às contribuições sociais aplicam-se os princípios constitucionais da anterioridade (ano-calendário) e da anterioridade nonagesimal (noventena), cumulativamente.

E) todas as contribuições relacionadas na Constituição Federal são denominadas “contribuições parafiscais”, porque ocorre o fenômeno denominado “parafiscalidade”.

125 (FUNDATEC/Técnico Tributário da Receita Estadual – Prova 2/SEFAZ-RS – 2014) Aos servidores titulares de cargos efetivos é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas. Em relação a esse assunto, analise as seguintes assertivas:

I. A contribuição não tem natureza tributária e será instituída pelas seguintes pessoas jurídicas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

II. A contribuição tem natureza tributária e será instituída pelas seguintes pessoas jurídicas: União, Estados, Distrito Federal, Municípios e relativamente aos seus respectivos servidores.

III. A contribuição tem natureza tributária e será instituída somente pelas seguintes pessoas jurídicas: União, Estados, Municípios e relativamente aos seus respectivos servidores.

IV. A contribuição é tributo e tem natureza de contribuição previdenciária.

Quais estão corretas?

A) Apenas I e II.

B) Apenas I e III.

C) Apenas I e IV.

D) Apenas II e III.

E) Apenas II e IV.

126 (ESAF/ARFB – 2012) Com relação ao entendimento do STF sobre as contribuições sociais gerais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, assinale a opção correta.

A) Não se pode prescindir de lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.

B) Sua constitucionalidade seria aferida pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.

C) No caso da contribuição devida ao SEBRAE, tendo em vista tratar-se de contribuição de intervenção no domínio econômico, o STF entende ser exigível a vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de que ele se beneficie com a aplicação dos recursos por ela arrecadados.

D) A sujeição de vencimentos e de proventos de aposentadoria e pensões à incidência de contribuição previdenciária constitui ofensa ao direito adquirido no ato de aposentadoria.

E) Tais contribuições sujeitam-se à força atrativa do pacto federativo, pois a União está obrigada a partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados.

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

127 (CESPE/ ANTAQ/ANALISTA – 2014) É exclusiva da União a competência para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, as quais são fonte de financiamento de políticas públicas federais nas áreas social e econômica, inclusive para o custeio do sistema de previdência social dos servidores públicos.

128 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) Estados da Federação pode instituir, por meio de lei específica, contribuição de intervenção no domínio econômico para regular determinada atividade econômica, como ocorre com a instituição das contribuições sociais.

129 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2014) De acordo com a Constituição Federal, a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e de seus derivados, de gás natural e de seus derivados e de álcool combustível – CIDE-COMBUSTÍVEL – poderá ser:

A) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo da União, aplicando-se à tributação do gás natural e de seus derivados os princípios da legalidade, noventena e anterioridade.

B) aumentada e restabelecida por ato do Poder Legislativo da União, não se lhe aplicando o princípio da legalidade.

C) reduzida e aumentada por ato do Poder Legislativo da União, não se lhe aplicando o princípio da noventena.

D) reduzida e aumentada por ato dos Poderes Executivos dos Estados e do Distrito Federal, não se lhe aplicando o princípio da irretroatividade.

E) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo da União, não se lhe aplicando o princípio da anterioridade.

130 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) São características inaplicáveis ao regime jurídico constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico,

A) a instituição por meio de lei ordinária federal.

B) a observância aos princípios de anterioridade anual e nonagesimal.

C) a possibilidade de a lei ordinária que as instituir estipular prazos próprios referentes à prescrição e decadência tributárias.

D) a instituição reservada à União.

E) as receitas afetadas à destinação específica.

131 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Está prevista no capítulo do Sistema Tributário da Constituição a:

A) Taxa de condomínio.

B) Contribuição de intervenção em domínio econômico.

C) Tarifa pública.

D) Multa de trânsito.

E) Prestação da casa própria devida a empresa pública.

CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (COSIP)

132 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) Segundo entendimento do STF, o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

133 (FCC/Auditor Controle Externo – Jurídica/TCM-GO – 2015) A Constituição Federal atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas pessoas jurídicas de direito público também têm competência para instituir contribuições.

De acordo com a Constituição Federal, os Municípios podem instituir contribuições

A) 1. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e
2. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis.

B) 1. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis,
2. sociais e
3. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário.

C) 1. para o custeio do serviço de iluminação pública, na forma das respectivas leis,
2. cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário estatutário e
3. de intervenção no domínio econômico.

D) 1. de intervenção no domínio econômico e
2. de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

E) 1. de intervenção no domínio econômico,
2. sociais e
3. de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

134 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2015) De acordo com a Constituição Federal, é INCORRETO afirmar:

A) As exigências aplicáveis à instituição de impostos não compreendidos na competência tributária da União também são aplicáveis à instituição de outras contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social além das previstas nos incisos I a IV do art. 195 da Constituição Federal.

B) É possível a instituição de contribuição de melhoria relativa à valorização imobiliária decorrente de obra pública realizada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

C) A instituição de taxas por parte dos Estados pressupõe o exercício efetivo do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

D) A cobrança de ICMS sobre as importações de bens realizadas por pessoas físicas e por prestadores de serviços não contribuintes habituais do ICMS passou a ser possível em tese com a promulgação da Emenda Constitucional n° 33/2001, mas o exercício efetivo da respectiva competência permaneceu condicionado à prévia edição de lei complementar e leis estaduais aplicáveis.

E) Embora seja inconstitucional a cobrança de taxas de iluminação pública, por não se tratar de serviço específico e divisível, a Emenda Constitucional n° 39/2002, outorgou à União, Estados e Municípios a competência para a instituição de contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública.

135 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

136 (ESAF/PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL/PGFN – 2015)

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pode ser instituída

A) por Estados, Municípios e Distrito Federal.

B) como imposto adicional na fatura de consumo de energia elétrica.

C) mediante a utilização de elemento próprio da mesma base de cálculo de imposto.

D) somente por Lei Complementar.

E) para cobrir despesas de iluminação dos edifícios públicos próprios.

CLASSIFICAÇÕES DOUTRINÁRIAS DOS TRIBUTOS

137 (ESAF/ARFB – 2014) Sobre a extrafiscalidade, julgue os itens a seguir, classificando-os como certos ou errados. Em seguida, assinale a opção correta.

I. Na medida em que se pode, através do manejo das alíquotas do imposto de importação, onerar mais ou menos o ingresso de mercadorias estrangeiras no território nacional, até o ponto de inviabilizar economicamente determinadas operações, revela-se o potencial de tal instrumento tributário na condução e no controle do comércio exterior.

II. Por meio da tributação extrafiscal, não pode o Estado intervir sobre o domínio econômico, manipulando ou orientando o comportamento dos destinatários da norma a fm de que adotem condutas condizentes com os objetivos estatais.

III. A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamento de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais).

IV. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão somente a fiscalidade ou a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

A) Apenas I, II e IV estão corretas.

B) Apenas I e IV estão corretas.

C) Apenas II e IV estão corretas.

D) Apenas I, III e IV estão corretas.

E) Todas as alternativas estão corretas.

138 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Os tributos que resultam de uma imposição estatal visando a restrição ou ao desenvolvimento de determinadas atividades, ou setores, de acordo com determinada linha política de ação, são:

A) Tributos fiscais.

B) Tributos extrafiscais.

C) Tributos compulsórios.

D) Tributos facultativos.

E) Tributos parafiscais.

139 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2012) A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos de competência da União cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.

140 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Lei tributária pode nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos. Tal fenômeno é denominado parafiscalidade.

141 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) Entre as opções abaixo, assinale aquela que lista apenas impostos que são, classicamente e pela sua natureza, classificados como INDIRETOS:

A) Imposto de Resposta, IPI e COFINS.

B) ICMS, FUNRURAL e taxa judiciária.

C) Imposto de Renda, IPVA e IPTU.

D) IPTU, ICMS e transmissão *causa mortis*.

E) IPI, ICMS e ISS.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	37	Certa	73	Certa	109	Errada
02	Certa	38	Certa	74	E	110	Errada
03	C	39	Errada	75	Certa	111	C
04	C	40	B	76	E	112	A
05	B	41	A	77	E	113	A
06	D	42	Errada	78		114	Errada
07	A	43	C	79	E	115	Certa
08	C	44	Errada	80	C	116	C
09	B	45	Errada	81	E	117	D
10	A	46	A	82	D	118	A
11	A	47	C	83	Errada	119	C
12	E	48	A	84	Errada	120	Certa
13	A	49	A	85	C	121	B
14	Certa	50	A	86	Certa	122	A
15	Errada	51	E	87	Errada	123	E
16	A	52	D	88	Errada	124	A
17	Certa	53	E	89	Certa	125	E

18	Certa	54	C	90	Errada	126	B
19	Errada	55	E	91	Errada	127	Errada
20	Certa	56	D	92	Errada	128	Errada
21	Certa	57	A	93	Certa	129	E
22	Errada	58	E	94	A	130	C
23	Errada	59	A	95	C	131	B
24	B	60	C	96	D	132	
25	D	61	B	97	Errada	133	A
26	B	62	B	98	B	134	E
27	B	63	B	99	B	135	Certa
28	Errada	64	A	100	E	136	C
29	A	65	C	101	D	137	D
30	C	66	A	102	E	138	B
31	Errada	67	D	103	E	139	Certa
32	C	68	B	104	Errada	140	Certa
33	A	69	A	105	E	141	E
34	Errada	70	A	106	E		
35	D	71	A	107	C		
36	Certa	72	Errada	108	C		

01 (CESPE/ ANTAQ/ANALISTA – 2014) De modo a preservar os direitos dos contribuintes, a instituição de qualquer tipo de tributo pelos entes federativos não pode alcançar fatos ocorridos no passado, e, para a cobrança de tal tributo, deve-se observar um período mínimo de noventa dias.

02 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A Assembleia Legislativa do estado X aprovou modalidade de substituição tributária para o setor supermercadista, atribuindo a responsabilidade tributária aos fornecedores de produtos e mercadorias. Em decorrência da norma recém-publicada, o governador do estado editou decreto específico para a fixação de obrigações acessórias aplicáveis aos substitutos tributários e para alteração da data de vencimento da obrigação principal de recolhimento do ICMS, suprindo lacuna verificada na lei reguladora em relação à operacionalização do regime de substituição tributária. Considerando essa situação hipotética, pode afirmar que a definição de obrigações acessórias e a alteração da data de vencimento da obrigação principal por meio de decreto executivo não configuram violação ao princípio da reserva de lei em matéria tributária.

03 (CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) Dado o princípio da isonomia ou da igualdade, previsto na Constituição Federal, é vedada, na cobrança de tributos, a distinção entre contribuintes em razão da proveniência do bem ou do produto.

04 (CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) De acordo com a Constituição Federal, é vedada à União a cobrança de imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por títulos públicos estaduais em patamares superiores àqueles cobrados sobre os rendimentos auferidos por títulos públicos da União.

05 (CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) Conforme o princípio da legalidade, o imposto de renda não pode incidir sobre fatos ilícitos, como, por exemplo, sobre a renda auferida por traficante de drogas após a venda de sua mercadoria.

06 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) É possível reduzir e restabelecer as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre os combustíveis por meio de decreto do presidente da República.

07 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) A multa tributária, por não caracterizar instituição ou majoração de tributos, pode ser fixada mediante decreto editado pelo chefe do Poder Executivo.

08 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) A jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias.

09 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. Nesse sentido, o sistema jurídico-tributário assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.

10 (CESPE/PGE/BA – 2014) De acordo com a CF, cabe a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

11 (CESPE/PGE/BA – 2014) Sendo o ICMS um tributo estadual, a concessão de benefícios fiscais a ele relacionada deve ser feita por meio de atos administrativos normativos, como decretos.

12 (CESPE/PGE/BA – 2014) Não há obrigatoriedade de a concessão de benefícios fiscais ser feita por lei complementar estadual.

13 (CESPE/TCE/PB – 2014) Considerando que um estado da Federação pretenda estabelecer alíquota do imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) para os veículos importados em patamar superior àquela

prevista para os veículos nacionais, assinale a opção correta.

A) O referido estado não poderá realizar a referida cobrança da alíquota em função da limitação de que o tributo deve ser uniforme em todo o território nacional.

B) O estado em questão não tem competência tributária para estabelecer a diferença tributária entre bens em razão de sua procedência ou destino.

C) O referido estado possui competência para legislar sobre o IPVA e, portanto, poderá instituir a referida alíquota diferenciada.

D) O estado em questão não possui competência tributária para estabelecer alíquota de IPVA diferente daquela prevista pela CF.

E) O estado em apreço não poderá estabelecer a referida alíquota, porque utilizará alíquota de IPVA com a base de cálculo do imposto de importação.

14 (CESPE/DPE/DF – 2013) É vedado à União estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

15 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) O princípio da capacidade contributiva disposto na Constituição Federal objetiva fazer que a cobrança de impostos seja feita de forma igualitária.

16 (CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) De acordo com o princípio da irretroatividade tributária, as contribuições para a seguridade social não poderão ser exigidas antes do decurso de noventa dias, contados a partir da data da publicação da lei que as houver instituído ou majorado, em respeito ao axioma da segurança jurídica.

17 (CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) Estaria violando o princípio da não discriminação tributária um município que, na instituição do ISS em seu território, estabelecesse alíquotas diferenciadas dependendo do município onde estivesse localizado o estabelecimento do prestador.

18 (CESPE/NOTÁRIO/TJ/PI – 2013) Os emolumentos extrajudiciais de serviços notariais e de registro público podem ser criados ou alterados, a qualquer tempo, pelos tribunais de justiça. Acerca desse assunto, assinale a opção correta.

A) Incidem imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e contribuições parafiscais nos serviços notariais prestados e cobrados aos cidadãos.

B) As custas e os emolumentos extrajudiciais têm natureza tributária de taxas cobradas em razão do poder de polícia.

C) Os emolumentos extrajudiciais podem ser criados pelos tribunais de justiça por provimentos gerais, independentemente da existência de lei que assim os defina.

D) Para a criação e cobrança de emolumentos extrajudiciais, é necessário observar os princípios da anterioridade e da reserva legal.

E) A corregedoria dos tribunais tem a função de fiscalizar os serviços notariais e pode, por provimento, determinar e atualizar os valores dos serviços, independentemente de lei.

19 (CESPE/PGDF/DF – 2013) Considerando que uma autarquia federal que não vise à exploração da atividade econômica e não cobre tarifa ou preço por serviços prestados tenha adquirido um prédio para instalação de sua administração no DF, julgue o seguinte item: Na hipótese considerada, o DF não poderá cobrar IPTU do prédio da autarquia federal em razão do princípio da uniformidade.

20 (CESPE/PGDF/DF – 2013) Decreto distrital X estipulou alíquota de IPTU em 0,3% para imóveis edificados com fins exclusivamente residenciais. Posteriormente, em razão da valorização do mercado imobiliário, foi editado o decreto distrital Y, que majorou o valor venal dos imóveis e alterou a alíquota de IPTU para 0,5%. Com base nessa situação hipotética, julgue os itens seguintes.

A) A hipótese em questão se refere a imposto cobrado com base em aspectos subjetivos do contribuinte, isto é, com base em elementos que dimensionam sua capacidade econômica para contribuir.

B) Se a alteração da base de cálculo do IPTU em apreço decorresse de simples atualização monetária do valor venal do imóvel, não haveria infringência ao princípio da reserva legal.

21 (CESPE/PGDF/DF – 2013) É inconstitucional a isenção de tributo estadual fundada em tratado internacional ratificado pelo presidente da República.

22 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 5 – 2012) Assinale a opção correta de acordo com a CF, as normas gerais de direito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF sobre essa matéria.

A) Incide IR sobre a indenização por danos morais.

B) É possível a instituição de taxa sobre o serviço de iluminação pública.

C) De acordo com o STF, a não cumulatividade é considerada cláusula pétrea, visto que constitui direito fundamental das pessoas na condição de contribuintes.

D) A edição pela União de norma modificadora alterando o prazo para o recolhimento de determinada obrigação tributária deve respeitar o princípio da anterioridade.

E) Configura-se o caráter confiscatório de determinado tributo sempre que o efeito cumulativo, resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal, afetar, substancialmente e de maneira irrazoável, o patrimônio ou os rendimentos do contribuinte.

23 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 5 – 2012) Assinale a opção correta de acordo com a CF, as normas gerais de direito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF.

A) Segundo a CF, o IR deve submeter-se à exigência da noventena, mas não necessita obedecer a anterioridade tributária. O IPI, por sua vez, tem o tratamento inverso, visto que está liberado da noventena, mas é obrigado a respeitar a anterioridade tributária.

B) A seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, não se confundindo com a progressividade, que se refere ao simples agravamento do ônus tributário conforme a base de cálculo aumenta.

C) O imposto sobre operações financeiras submete-se ao princípio da anterioridade anual.

D) É possível a utilização da regra de imputação de pagamentos prevista no Código Civil às hipóteses de compensação tributária.

E) É inadmissível a cobrança de tarifa de água fixada de acordo com as categorias de usuários e as faixas de consumo.

24 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 2 – 2012) Assinale a opção correta acerca do Sistema Tributário Nacional.

A) Compete aos estados a instituição de imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física.

B) O produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, pertence à União, mesmo que recaia sobre rendimentos pagos pelos estados.

C) Os municípios e o DF poderão instituir taxa, na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública.

D) O município pode atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual não superior ao índice oficial de correção monetária.

E) O aumento da alíquota do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza deve obedecer aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

25 (CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) Lei genérica municipal, estadual ou federal pode determinar a concessão de subsídio ou isenção fiscal.

26 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/TO – 2012) Para a validade de uma norma, é necessária sua adequação aos princípios constitucionais, o que se tem convencionado chamar Estado de Constituição. Nesse sentido, o Sistema Tributário Nacional tem sua regulamentação constitucional com uma série de princípios, que são utilizados para regular diversas situações de incidência tributária. Em relação a esse assunto, assinale a opção

que corresponde a correta aplicação do princípio constitucional indicado.

A) Se, em dezembro, for editada lei que aumente a alíquota de imposto de renda, esta não poderá incidir na declaração de ajuste a ser apresentada no ano seguinte, já que incidirá sobre o total da renda do ano de sua edição, vindo a ferir o princípio da anterioridade.

B) Instituído por lei o prazo para recolhimento do tributo, sua antecipação deverá atender ao princípio da anterioridade.

C) Em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, as taxas instituídas pela municipalidade em decorrência do poder de polícia só poderão ser exigidas noventa dias após a publicação da lei que as tiver instituído.

D) A obrigação imposta ao contribuinte pelo município de apurar o tributo devido, informar ao fisco o montante apurado e recolhê-lo no dia vinte do mês posterior à ocorrência do fato gerador está sujeita ao princípio da legalidade.

E) Norma estadual que conceda incentivo fiscal a empresa que contratar empregado com idade superior a cinquenta anos vai de encontro ao princípio da isonomia, constituindo discriminação em virtude da idade.

27 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) A respeito das limitações do poder de tributar, assinale a opção correta.

A) O princípio da vedação do confisco é extensível às multas, apesar de estas terem natureza jurídica diversa dos tributos.

B) Em razão do princípio da imunidade recíproca, é vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, inclusive quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

C) O princípio da isonomia não se inclui entre os princípios que limitam o poder de tributar, mas entre os princípios universais de justiça.

D) O princípio da legalidade, o mais importante no âmbito do direito tributário, não comporta exceções ou mitigações.

E) É vedada, em razão da aplicação do princípio da anterioridade, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

28 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) Com base nos princípios que regem a atividade tributária, assinale a opção correta.

A) O princípio da legalidade afasta em caráter absoluto a possibilidade de se remeter, para o plano infralegal, a definição de aspectos inerentes aos elementos do tributo.

B) De acordo com o princípio da legalidade, apenas a lei, em sentido formal, configura o veículo apto para instituir tributo, razão pela qual é vedada a instituição de tributo por intermédio de medida provisória.

C) Dado que o estabelecimento da progressividade de alíquotas constitui instrumento a serviço do princípio da capacidade contributiva, entende o STF ser constitucional lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis, com base no valor venal do imóvel.

D) Segundo o STF, o denominado princípio da vedação ao confisco tem aplicação apenas em relação ao tributo e não à sanção, motivo pelo qual não estende a sua aplicação às multas moratórias.

E) Segundo o STF, é constitucional lei estadual que estabelece alíquotas diferenciadas do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) em razão do tipo do veículo, por entender que não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva.

29 (CS-UF/Procurador/AL-GO – 2015) Considerando o princípio constitucional da segurança jurídica na tributação,

A) a legalidade tributária corresponde ao princípio da reserva legal, dado que toda imposição tributária, em cada um dos aspectos do fato gerador, deve necessariamente estar prevista em lei no sentido estrito.

B) a atualização monetária do valor venal dos veículos automotores para fins do lançamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) não dispensa a edição de lei em sentido estrito.

C) a cobrança de taxas administrativas pelo Poder Executivo estadual prescinde da observância do princípio da legalidade tributária, na medida em que decorrentes de atividade pública típicas do exercício do poder de polícia em

prol da ordem pública.

D) o princípio da anterioridade nonagesimal não se aplica em matéria de taxas de serviços públicos, considerando que vige o princípio da continuidade do serviço público, não sendo crível a interrupção do serviço em prol da não surpresa do contribuinte que já usufruía daquele mesmo serviço.

30 (CESPE/Advogado da União/AGU – 2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

Pela aplicação do princípio da anterioridade tributária, quaisquer modificações na base de cálculo ou na alíquota dos tributos terão sua eficácia suspensa até o primeiro dia do exercício financeiro seguinte à publicação da lei que promoveu a alteração.

31 (CESPE/Advogado da União/AGU – 2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

Conforme o princípio da irretroatividade da lei tributária, não se admite a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos em período anterior à vigência da lei que os instituiu ou aumentou. Entretanto, o Código Tributário Nacional admite a aplicação retroativa de lei que estabeleça penalidade menos severa que a prevista na norma vigente ao tempo da prática do ato a que se refere, desde que não tenha havido julgamento definitivo.

32 (CESPE/Advogado da União/AGU – 2015) Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, previsto expressamente na CF, aplica-se igualmente às multas tributárias, de modo a limitar, conforme jurisprudência pacífica do STF, o poder do Estado na instituição e cobrança de penalidades.

33 (ESAF/Planejamento e Orçamento – 2015) Sobre os princípios constitucionais tributários, é correto afirmar que:

A) o princípio constitucional da legalidade tributária exige necessariamente lei em sentido estrito/formal tanto para a instituição quanto para a majoração de tributo.

B) o princípio constitucional da igualdade tributária exige idêntico tratamento tributário para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, permitindo-se porém tratamento diferenciado em razão da ocupação profissional destes mesmos contribuintes.

C) o princípio constitucional da irretroatividade das normas que instituem ou majorem tributos relativamente a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da legislação correspondente não impede a aplicação retroativa de leis que instituem novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou que ampliem os poderes de investigação das autoridades administrativas.

D) o princípio constitucional da anterioridade tributária geral não se aplica nem ao imposto sobre produtos industrializados e nem ao imposto sobre a propriedade territorial rural.

E) o princípio constitucional tributário da liberdade de tráfego de pessoas ou bens apenas obsta a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas por empresas privadas concessionárias de serviço público outorgado pelo Distrito Federal.

34 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Na hipótese da União, mediante tratado internacional, abrir mão de tributos de competência de Estados e Municípios, nos termos do decidido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 229096), é correto afirmar que

A) se caracteriza a denominada isenção heterônoma, vedada nos termos do art. 151, III, da Constituição Federal.

B) se caracteriza violação ao princípio federativo, objeto de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal.

C) o tratado é válido desde que acompanhado de medidas de "compensação tributária" em favor dos Estados e Municípios prejudicados.

D) se insere a medida na competência privativa do Presidente da República, sujeita a referendo do Congresso

Nacional, com prevalência dos tratados em relação à legislação tributária interna.

35 (FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF – 2015) No que se refere ao princípio tributário da anterioridade anual e nonagesimal, assinale a alternativa correta.

A) Os municípios e o Distrito Federal, ao fixarem a base de cálculo do IPTU, devem respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal.

B) O princípio da anterioridade anual não incide sobre o imposto sobre produtos industrializados (IPI), isto é, em caso de majoração do tributo, este poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o majorou, desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal.

C) Em se tratando de instituição ou majoração dos tributos sobre o comércio exterior, do imposto sobre importação de produtos estrangeiros e do imposto sobre exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, deve-se observar o princípio da anterioridade anual, isto é, tais tributos só poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

D) Caso haja majoração da alíquota do imposto de renda (IR), é vedado à União cobrar o tributo com a nova alíquota antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que o majorou.

E) Aplica-se a anterioridade nonagesimal à fixação da base de cálculo do IPVA pelo Distrito Federal.

36 (FCC/Procurador Autárquico/MANAUSPREV – 2015) O Município de Manaus, desejando promover o aumento da base de cálculo do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis localizados em seu território, deverá elaborar norma jurídica que atenda, dentre outros, aos princípios constitucionais da

A) legalidade, anterioridade e irretroatividade.

B) legalidade, anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

C) legalidade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

D) legalidade, anterioridade e noventena (ou anterioridade nonagesimal).

E) anterioridade, noventena (ou anterioridade nonagesimal) e irretroatividade.

37 (CESPE/Auditor Governamental/CGE-PI – 2015) Considerando as limitações ao poder de tributar, julgue o item seguinte.

São limitações ao poder de tributar as imunidades, os princípios de direito tributário e as anistias.

38 (CESPE/Defensor Público Federal de Segunda Categoria/DPU – 2015) A respeito das limitações ao poder de tributar e da competência tributária, julgue o item que se segue.

Se, devido a necessidade urgente, a União instituir empréstimo compulsório para custear um investimento público de relevante interesse nacional em determinada data, nesse caso, devido ao princípio da anterioridade, a aplicação do referido tributo só poderá ocorrer no início do exercício fiscal subsequente.

39 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI – 2015) De acordo com a Constituição Federal, o princípio nela consagrado e conhecido como Princípio da Irretroatividade é aquele que veda a cobrança de tributos em relação a

A) lançamentos tributários ocorridos antes da publicação da lei que os houver instituído ou aumentado.

B) lançamentos tributários ocorridos antes da publicação da lei que os houver instituído, aumentado ou reduzido.

C) fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

D) fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído, aumentado ou reduzido.

E) fatos geradores ocorridos antes da publicação da lei que os houver instituído ou aumentado.

40 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Sobre o Sistema Tributário Nacional, é INCORRETA a assertiva:

A) As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por meio de lei complementar.

B) Ofende o princípio da legalidade a atualização monetária da base de cálculo do tributo por meio de decreto.

C) É defeso ao Estado e ao Distrito Federal a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico.

D) Os Municípios e o Distrito Federal não podem instituir taxa para remunerar o serviço de iluminação pública.

41 (FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS – 2015) Quanto aos princípios da legalidade e da anterioridade tributária, analise as assertivas abaixo:

I. O princípio da legalidade tributária aplica-se a todos os tributos, mas se admite a alteração da alíquota de certos impostos federais, de caráter extrafiscal, desde que sejam atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

II. Reserva absoluta de lei tributária designa a exigência de que a Administração Tributária se paute rigorosamente pelos ditames legais, não adotando condutas contrárias à legislação tributária.

III. A anterioridade de exercício e a nonagesimal são aplicáveis a todos os tributos, de forma cumulativa, excetuadas hipóteses previstas taxativamente no texto constitucional.

IV. Majoração de alíquota do ICMS, determinada por lei publicada em 1º de novembro de um ano, pode ser aplicada em 1º de janeiro do ano subsequente.

Após a análise, pode-se dizer que:

A) Está correta apenas a assertiva I.

B) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

C) Estão corretas apenas as assertivas I e III.

D) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

E) Todas as assertivas estão corretas.

42 (VUNESP/Auditor Fiscal Tributário Municipal/Prefeitura de São José do Rio Preto – SP – 2015) "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". Referida disposição constitucional reflete o princípio da

A) isonomia formal.

B) capacidade contributiva.

C) pessoalidade.

D) uniformidade jurídica da tributação.

E) generalidade.

43 (FGV/Auditor Fiscal Tributário da Receita Municipal/SEFAZ-MT – 2014) As opções a seguir apresentam princípios expressamente albergados na Constituição da República aprovada em 1988, à exceção de uma. Assinale-a.

A) Princípio da Legalidade.

B) Princípio da Isonomia.

C) Princípio da Irretroatividade.

D) Princípio da Anterioridade.

E) Princípio da Anualidade.

44 (ESAF/ARFB – 2014) Sobre o entendimento do STF acerca da vedação da utilização, por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dos tributos com efeitos de confisco, pode-se afirmar que:

A) por veicular um conceito jurídico indeterminado, e não havendo diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias, é permitido aos Tribunais que procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, com apoio no prudente critério do Juiz.

B) a chamada "multa moratória", que tem por objetivo sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos, não possui caráter confiscatório, independentemente de seu importe.

C) o isolado aumento da alíquota do tributo em dez pontos percentuais é suficiente para comprovar seu efeito de

confisco.

D) não é cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade.

E) leis estaduais que estipulam margens mínima e máxima das custas, dos emolumentos e da taxa judiciária e realizam uma disciplina progressiva das alíquotas – somente sendo devido o pagamento dos valores elevados para as causas que envolvam considerável vulto econômico – configuram ofensa ao princípio constitucional do não confisco.

45 (ESAF/ARFB – 2012) Parte significativa da doutrina entende que os princípios da legalidade e da anterioridade tributária constituem regras concretizadoras da segurança jurídica. Sobre os conteúdos desta, no direito tributário, analise os itens a seguir, classificando-os como corretos ou incorretos, para, a seguir, assinalar a assertiva que corresponda à sua opção.

I. Certeza do direito, segundo a qual a instituição e a majoração de tributos obedecem aos postulados da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimais mínima e especial, demonstrando a garantia adicional que representam para o contribuinte se comparadas ao princípio geral da legalidade e às garantias de proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

II. Intangibilidade das posições jurídicas, o que se vislumbra, por exemplo, com o estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais a correrem contra o Fisco.

III. Estabilidade das relações jurídicas, por exemplo, no que diz respeito à consideração da formalização de um parcelamento de dívida como ato jurídico perfeito a vincular o contribuinte e o ente tributante.

IV. Confiança no tráfego jurídico, segundo o qual o contribuinte não pode ser penalizado se agir em obediência às normas complementares das leis e dos decretos.

V. Tutela jurisdicional, que se materializa pela ampla gama de instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte para o questionamento de créditos tributários, tanto na esfera administrativa como na esfera judicial.

Estão corretos apenas os itens:

A) I, III e IV.

B) II, III e IV.

C) I, IV e V.

D) III, IV e V.

E) todos os itens estão corretos.

46 (ESAF/PGFN – 2012) Alguns tributos possuem, além da função meramente arrecadatória ou fiscal, finalidade outra que se destina a regular a economia, criando mecanismos que induzem, ou incentivam, a conduta do potencial contribuinte numa ou noutra direção. É o que se viu recentemente com a majoração das alíquotas do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, incidente sobre a importação de automóveis, já que, no período de janeiro a agosto de 2011, a balança comercial do setor automotivo atingiu um déficit de R$ 3 bilhões. Contudo, o STF entendeu que o decreto que majorar as alíquotas aplicáveis às operações de importação de veículos automotores:

A) sujeita-se ao princípio da anterioridade, segundo o qual não se poderá exigir, no mesmo exercício financeiro em que o decreto é publicado, alíquotas maiores do que aquelas até então vigentes.

B) tem aplicabilidade imediata, por ser o IPI um tributo regulatório e pelo fato de que o Decreto-Lei que o criou (DL n. 1.191/1971) ter autorizado o Poder Executivo a reduzir suas alíquotas a zero; majorá-las, acrescentando até 30 unidades ao percentual de incidência fixado na lei, e, ainda, alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.

C) submete-se, dentre outros, ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, ou seja, fica suspenso até que tenha transcorrido o prazo de noventa dias da sua publicação.

D) fica suspenso, por força da anterioridade nonagesimal, até que tenha transcorrido o prazo de noventa dias da sua publicação. Contudo, a suspensão somente opera efeitos *ex tunc* caso haja pedido liminar formulado no sentido de reparar dano, e não para prevenir risco ao contribuinte.

E) não se submete ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, eis que a Constituição Federal foi clara ao prever tal comando para a lei (antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou). Assim, como o texto constitucional fala em “lei”, o aumento das alíquotas por decreto não está sujeito à espera nonagesimal.

47 (ESAF/ATRFB – 2012) Atende ao princípio da anterioridade a majoração de um imposto no dia 2 de dezembro de um ano, para ser cobrado no exercício seguinte.

48 (ESAF/ATRFB – 2012) Para combater o tráfego de gado infectado de uma região para outra, pode o Estado impor tributos interestaduais ou intermunicipais.

49 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) São matérias submetidas à reserva legal, exceto:

A) a instituição de tributos ou a sua extinção.

B) a fixação da base de cálculo e da alíquota do tributo.

C) a definição da hipótese de incidência da obrigação tributária principal, bem como de seu sujeito passivo.

D) a cominação de penalidades ou a sua dispensa ou redução.

E) as hipóteses de exclusão e suspensão de créditos tributários, bem como a definição de obrigações acessórias.

50 (ESAF/ARFB – 2012) A Constituição Federal de 1988 veda aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Considerando decisões emanadas do STF sobre o tema, assinale a opção INCORRETA.

A) A exclusão do arrendamento mercantil do campo de aplicação do regime de admissão temporária não constitui violação ao princípio da isonomia tributária.

B) A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da isonomia.

C) A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, fere o princípio da isonomia tributária.

D) Lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o princípio da isonomia.

E) Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.

51 (FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) A respeito das *limitações constitucionais ao poder de tributar* do Sistema Tributário Nacional, analise as afirmativas a seguir.

I. Pelo princípio da legalidade somente a Constituição Federal pode criar e majorar tributos.

II. Pelo princípio da legalidade tributária só lei em sentido estrito pode criar tributo novo.

III. A lei complementar só de forma excepcional é utilizada para criar tributos.

IV. A iniciativa da lei tributária, sempre privativa, é reflexo do princípio da legalidade.

Assinale:

A) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.

B) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.

C) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.

D) se somente as afirmativas II e IV estiverem corretas.

E) se somente as afirmativas III e IV estiverem corretas.

52 (FGV/AFTE/BA – 2014) Uma lei de determinado estado da Federação estabelece base de cálculo reduzida para

produtos que compõem a cesta básica. A lei foi regulamentada por ato normativo do Executivo, que subordinou a aplicação da base legalmente reduzida ao cumprimento, pelo contribuinte, das obrigações acessórias. A regulamentação da lei:

A) é compatível com o ordenamento jurídico pátrio, não sendo razoável que o contribuinte descumpridor de obrigação acessória se beneficie de redução de carga tributária.

B) desborda dos limites materiais dos atos normativos ao inovar o conteúdo da lei, no que tange às condições de gozo do benefício fiscal.

C) é cabível, já que o benefício fiscal foi criado por lei e a regulamentação desta não extrapola a matéria própria dos atos normativos.

D) é incompatível com o ordenamento jurídico pátrio, por contemplar renúncia fiscal que deverá vir regulada por lei complementar.

E) encontra respaldo na presunção de legalidade dos atos da administração fiscal, que deve fixar os limites e condições de fruição dos benefícios fiscais.

53 (FGV/XIV OAB – 2014) Visando a proteger a indústria de tecnologia da informação, o governo federal baixou medida, mediante decreto, em que majora de 15% para 20% a alíquota do Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros para monitores de vídeo procedentes do exterior, limites esses que foram previstos em lei. A respeito da modificação de alíquota do Imposto de Importação, assinale a afirmativa correta.

A) Deve observar a reserva de lei complementar.

B) Deve ser promovida por lei ordinária.

C) Deve observar o princípio da irretroatividade.

D) Deve observar o princípio da anterioridade.

54 (FGV/XI OAB – 2013) Assinale a alternativa que indica os impostos cujas alíquotas podem ser majoradas por ato do Poder Executivo, observados os parâmetros legais.

A) Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

B) Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

C) Imposto de Renda (IR) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

D) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre a Importação (II).

55 (FGV/X OAB – 2013) Suponha que determinada Medida Provisória editada pela Presidenta da República, em 29.09.2012, estabeleça, entre outras providências, o aumento para as diversas faixas de alíquotas previstas na legislação aplicável ao imposto de renda das pessoas físicas. Nesse caso, com base no sistema tributário nacional, tal Medida Provisória:

A) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir da data de sua publicação.

B) violaria o princípio da legalidade, por ser incompatível com o processo legislativo previsto na Constituição Federal/1988.

C) não violaria o princípio da legalidade e produzirá efeitos a partir de 90 (noventa) dias contados a partir da data de sua publicação.

D) não violaria o princípio da legalidade e só produzirá efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente à data de sua conversão em lei.

56 (FGV/XII OAB – 2013) Em relação ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA –, assinale a única opção INCOMPATÍVEL com o previsto na Constituição Federal.

A) Poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas do IPVA em função da procedência do veículo, se nacional ou estrangeira.

B) O IPVA é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal.

C) Poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciadas do IPVA em função do tipo e da utilização do veículo.

D) Pertence aos municípios parte do produto da arrecadação do IPVA relativamente aos veículos automotores licenciados em seus territórios.

57 (FGV/JUIZ DE DIREITO/TJ/AM – 2013) O Supremo Tribunal Federal já julgou hipótese em que uma Emenda Constitucional (a EC nº 3) autorizou a instituição, por meio de lei complementar, de um novo tributo (diverso daqueles até então previstos na Constituição da República de 1988). A mesma Emenda Constitucional dispôs que o novo tributo não estaria sujeito ao princípio da anterioridade. Sobre este caso, assinale a alternativa que melhor retrata a decisão do STF.

A) O novo tributo é integralmente inconstitucional, por não observar as regras que a própria Constituição prevê para a criação de novos tributos.

B) O novo tributo é integralmente inconstitucional, por ter base de cálculo e fato gerador coincidente com o de outros tributos já previstos na Constituição.

C) O novo tributo é integralmente inconstitucional, ante a previsão de que poderia ser instituído por lei complementar, e não por lei ordinária.

D) O novo tributo é constitucional, mas está sujeito à observância do princípio da anterioridade, que, como garantia individual, não poderia ser afastado sequer por Emenda Constitucional.

E) O novo tributo é integralmente constitucional, pois instituído por Emenda à própria Constituição, não ferindo as matérias insuscetíveis de mudança sequer por Emenda Constitucional.

58 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Determinado Estado da Federação promulga lei instituindo taxa de licença para propaganda e publicidade estabelecendo que o valor da taxa será fixado por ato do poder executivo. Nessa situação,

A) a lei é abusiva, por permitir que o Executivo fixe o valor da taxa.

B) a lei é válida, cabendo ao Executivo avaliar o montante da taxa.

C) a lei é constitucional, já que o exercício do poder de polícia é delegável.

D) a lei é válida, mas o valor da taxa deverá obedecer ao princípio da razoabilidade.

E) a lei é inconstitucional, pois fere o princípio da reserva legal.

59 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Proprietários de imóveis do Município Vega se insurgem em face da majoração sofrida pelo IPTU, em valor superior ao utilizado pelo Fisco, como fator de atualização monetária. O Fisco afirma que a lei municipal determina que o Executivo fixe os valores venais dos imóveis, através de Mapa de Valores Genéricos, com base em critérios gerais legais de avaliação. Desta forma, a lei contém os critérios normativos gerais e o Poder Executivo aplica estes critérios, atualizando o valor venal dos imóveis através de percentuais que aplica por decreto. Com relação à situação descrita, assinale a afirmativa correta.

A) Os proprietários estão corretos, já que o valor venal corresponde à base de cálculo do IPTU, que está sendo aumentada sem lei que estabeleça o percentual de majoração.

B) O fisco Municipal está correto, já que a lei prevê critérios legais de avaliação, para que se possa obter a nova planta de valores venais dos imóveis.

C) O fisco, como a lei municipal contempla critérios normativos gerais para atualização da base de cálculo do IPTU, pode aplicar estes critérios através de decreto.

D) Os proprietários estão corretos já que o Poder Executivo só poderia aplicar os critérios genéricos do Mapa de Valores através de medida provisória.

E) Cabe ao Executivo e não ao Legislativo adotar medidas que representem a implementação do conteúdo fixado nas leis.

60 (FGV/PGM/MT – 2013) Em determinado Município da Federação foi promulgada lei em que o IPTU sofreria atualização de acordo com um Catálogo Geral de Logradouros por Bairro. Tal lei estabeleceria limites mínimos e máximos para a atualização do imposto, que seriam aplicados para fixar a valorização dos imóveis urbanos. A lei

foi publicada no ano de 2010 e o Catálogo Geral de Logradouros por Bairro foi elaborado pela Administração Fiscal Municipal, na forma de Anexo do texto legal, tendo sido publicado em 2011. João, que teve seu IPTU de 2011 majorado com base neste Catálogo Geral, se insurge em face do lançamento realizado pela Fazenda Municipal. Nesse caso,

A) João deve pagar o imposto com a majoração ocorrida, já que o Catálogo Geral é um mero anexo, que fora previsto na lei.

B) a exigência fiscal é indevida, já que embora possível a atualização da planta de valores do IPTU, esta fica sujeita ao princípio da anterioridade.

C) a exigência fiscal é devida, visto que foi veiculada por lei publicada no exercício anterior ao que foi exigida.

D) o anexo constituído pelo Catálogo Geral de Logradouros por bairro tem natureza de regulamentar, pelo que, não extrapolado o texto da lei, tem vigência imediata.

E) a exigência fiscal do IPTU atualizado pelo Catálogo Geral de Logradouros por Bairro ofende os princípios da legalidade e de anterioridade.

61 **(FGV/VII OAB – 2012) A Lei X, promulgada em 20 de outubro de 2008, determinou a majoração do ISS. Já a Lei Y, promulgada em 16 de novembro de 2009, reduziu o ICMS de serviços de telecomunicação. Por fim, o Decreto Z, de 8 de dezembro de 2007, elevou o IOF para compras no exterior. Diante dessas hipóteses, é correto afirmar que:**

A) o ISS poderá ser cobrado somente quando decorridos 90 dias da publicação da Lei X, ao passo que os novos valores do ICMS e do IOF poderão ser cobrados a partir da publicação dos diplomas legais que os implementaram.

B) todos os impostos mencionados no enunciado somente poderão ser cobrados no exercício financeiro seguinte à publicação do diploma legal que os alterou por força do princípio da anterioridade.

C) na hipótese do enunciado, tanto o ISS como o ICMS estão sujeitos ao princípio da anterioridade nonagesimal, considerada garantia individual do contribuinte cuja violação causa o vício da inconstitucionalidade.

D) o IOF, imposto de cunho nitidamente extrafiscal, em relação ao princípio da anterioridade, está sujeito apenas à anterioridade nonagesimal, o que significa que bastam 90 dias da publicação do decreto que alterou sua alíquota para que possa ser cobrado.

62 **(FGV/Analista Administrativo – Advogado/PROCEMPA – 2014) Lei federal isenta do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) os contratos de câmbio celebrados entre 1º de janeiro de 2013 e 31 de julho de 2014. Contribuintes que celebraram o contrato de câmbio em dezembro de 2012 (antes, portanto, da vigência da isenção) pleiteiam judicialmente a extensão do benefício. Alguns desses contribuintes alegam violação à capacidade contributiva, enquanto outros sustentam violação à isonomia.**

A esse respeito, assinale a afirmativa correta.

A) O pleito é procedente em relação ao fundamento da capacidade contributiva, mas não em relação ao fundamento da isonomia.

B) O pleito é procedente em relação ao fundamento da isonomia, mas não em relação ao fundamento da capacidade contributiva.

C) O pleito é procedente em relação aos dois fundamentos.

D) O pleito é improcedente em relação aos dois fundamentos, mas o Judiciário pode dispensar o pagamento do IOF por razões de equidade.

E) O pleito é improcedente em relação aos dois fundamentos e, além disso, o Judiciário não pode ampliar a isenção delimitada por lei, sob pena de atuar como legislador positivo.

63 **(FCC/AFTE/PE – 2014) De acordo com a Constituição Federal,**

A) é vedado aos Estados e ao Distrito Federal instituir tratamento tributário diferenciado entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino, salvo nos casos em que tenha por propósito a redução das desigualdades econômicas das entidades políticas, ou mediante convênio firmado entre as Unidades da Federação.

B) é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

C) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tributos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

D) a União poderá instituir taxa, mediante lei complementar, com base de cálculo própria de imposto, desde que compreendido em sua competência tributária.

E) é vedado à União conceder incentivos fiscais em favor de Estado, Distrito Federal ou Município, ainda que destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

64 (FCC/AFTE/PE – 2014) Sobre os princípios constitucionais tributários, é correto afirmar:

A) Revogada a isenção de um tributo, não se restabelece imediatamente a sua exigibilidade, pois deve-se observar o princípio da anterioridade.

B) A substituição legal dos fatores de indexação de correção monetária dos tributos não se submete ao princípio da anterioridade.

C) As contribuições devidas aos conselhos profissionais não possuem natureza tributária e, por isso, a sua instituição e majoração não devem observar o princípio da legalidade tributária.

D) A instituição dos emolumentos cartorários pelo Tribunal de Justiça, por não possuir natureza tributária, não viola o princípio da legalidade tributária.

E) A definição de vencimento das obrigações tributárias sujeita-se ao princípio da legalidade tributária.

65 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2014) Atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, o IPI, o ICMS, as taxas municipais pelo poder de polícia, as contribuições de melhoria e o Imposto de Exportação podem ter suas alíquotas aumentadas, respectivamente, por:

A) lei ordinária, decreto, lei ordinária, decreto e lei ordinária.

B) lei complementar, lei ordinária, decreto, decreto e lei complementar.

C) decreto, lei ordinária, lei ordinária, lei ordinária e decreto.

D) lei ordinária, decreto, lei ordinária, lei ordinária e lei complementar.

E) decreto, lei ordinária, decreto, decreto e lei ordinária.

66 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) Um Estado brasileiro, em 11 de novembro de 2013, publicou lei ordinária (Lei nº 01/2013) que fixou a base de cálculo do IPVA para o ano de 2014 relativa a veículos usados. A nova base de cálculo fixada é equivalente à base de cálculo fixada para o ano de 2013 mais um acréscimo de 6% para todos os veículos automotores registrados e licenciados no Estado, exceto no que se refere aos veículos movidos exclusivamente a gasolina, cuja base de cálculo não foi alterada. A mesma lei (Lei nº 01/2013) alterou a alíquota do IPVA no Estado, passando de 3% para 5% a alíquota aplicável aos veículos movidos exclusivamente a gasolina.

Considerando as informações acima e os princípios constitucionais em matéria tributária, os efeitos do aumento da base de cálculo e da alíquota, introduzidos pela Lei nº 01/2013, se aplicam nos fatos geradores relacionados:

A) aos veículos licenciados naquele Estado, exceto aos movidos exclusivamente a gasolina, desde sua publicação.

B) a todos os veículos licenciados naquele Estado, a partir de 1º de janeiro de 2014.

C) aos veículos licenciados naquele Estado, exceto aos movidos exclusivamente a gasolina, a partir de 1º de janeiro de 2014.

D) a todos os veículos licenciados naquele Estado, desde a data de sua publicação.

E) aos veículos licenciados naquele Estado, exceto aos movidos exclusivamente a gasolina, apenas a partir de 10 de fevereiro de 2014.

67 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) Paulo, de nacionalidade argentina, Antonio, de nacionalidade paraguaia, Mário, de nacionalidade espanhola, e Eduardo, de nacionalidade peruana, todos residentes no Brasil, formam um grupo musical, que compõe e executa melodias brasileiras e estrangeiras. Apresentam-se em todos os Estados brasileiros.

Seu trabalho musical é divulgado de diversas maneiras: apresentações públicas em programas televisivos, espetáculos abertos ao público em geral, com entrada gratuita, e comercialização de CDs e DVDs de suas apresentações.

(1) O último DVD desse quarteto, com canções folclóricas andinas, cujas letras e melodias foram criadas por autores bolivianos residentes no Brasil, foi produzido nos Estados Unidos.

(2) Antes de Antonio juntar-se ao grupo, Paulo, Mário e Eduardo formaram um trio que chegou até a produzir, no Rio Grande do Sul, um CD com melodias de autoria de artistas gaúchos e letras criadas por artistas uruguaios.

(3) Recentemente, o quarteto produziu, no Piauí, um DVD com canções, cujas melodias foram compostas por autores brasileiros, mas as letras foram compostas por autores paraguaios.

(4) Antonio produziu um CD, solo, instrumental, na Itália, interpretando apenas melodias (sem letra) compostas por autores piauienses.

Com base nas afirmações acima e no que dispõe a Constituição Federal a respeito de imunidades tributárias, são abrangidas por essas imunidades APENAS as situações de números

A) 2 e 4.

B) 1 e 4.

C) 1 e 2.

D) 2 e 3.

E) 3 e 4.

68 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Somente a lei pode estabelecer:

A) instituição e extinção de tributos, elevação de alíquotas ou sua redução, concessão e revogação de isenções para os impostos estaduais e municipais.

B) definição do fato gerador da obrigação principal, cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, bem como a disciplina dos parcelamentos de débitos fiscais.

C) elevação de alíquotas, modificação da base de cálculo do ICMS e postergação do prazo de vencimento da respectiva dívida tributária.

D) concessão de isenções aos impostos estaduais e municipais, disciplina dos prazos recursais no processo administrativo tributário, hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades.

E) definição dos critérios para a fixação das margens de valor agregado para o cálculo do ICMS devido no regime de antecipação com substituição tributária, elevação de alíquotas e modificação da base de cálculo do ICMS.

69 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Respeita o princípio da isonomia:

A) a concessão de isenção, em favor do Ministério Público e aos membros e servidores do Poder Judiciário, inclusive inativos, de custas processuais, notariais, cartorárias, e quaisquer taxas e emolumentos.

B) a isenção de imposto de renda sobre a verba de representação percebida especificamente pelos magistrados.

C) o regime diferenciado, e mais benéfico, em relação ao IPVA relativo a veículos de propriedade de motoristas cooperados a cooperativas de trabalho contratadas pela Administração Municipal para o transporte público de escolares.

D) o regime de recolhimento diferenciado a determinadas categorias de profissionais liberais, em relação ao ISSQN, para o fim de aproximar suas condições de trabalho e competitividade às das empresas de maior porte.

E) a isenção do IPVA em favor de proprietários de veículos que se mantêm associados a determinadas associações de interesse público.

70 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) O princípio da anterioridade, na feição que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003,

A) estabelece que os impostos estão sujeitos à anterioridade anual e nonagesimal, de forma cumulativa.

B) aplica-se no caso de prorrogação do prazo da vigência de tributos instituídos para vigorar por prazo temporário ou

limitado.

C) aplica-se também à prorrogação do prazo previsto em lei complementar para outorga do direito de crédito sobre as aquisições de materiais de uso e consumo referentes ao regime da não cumulatividade do ICMS.

D) aplica-se à antecipação dos prazos de vencimento dos tributos.

E) aplica-se às taxas.

71 (FCC/MPE/PE – 2014) O Presidente da República, através de Decreto, elevou a alíquota do IPI incidente sobre carro zero. É correto afirmar que este ato:

A) é legal, porque somente a lei pode prever a possibilidade de majoração de alíquota por ato do Poder Executivo.

B) é inconstitucional, porque esta majoração sempre depende de lei, não podendo ser praticado por ato do Poder Executivo que não tenha força de lei.

C) é ilegal, porque para se elevar a alíquota do IPI é necessário lei ou, pelo menos, medida provisória.

D) é constitucional, desde que esta elevação de alíquota tenha ocorrido dentro de condições e limites estabelecidos em lei.

E) é constitucional, pois a Constituição autoriza majoração do IPI por ato do Poder Executivo, sem necessidade de se observar qualquer limite ou condição legal.

72 (FCC/PGM/MT – 2014) É uma proposta que visa ao aumento da arrecadação municipal e que não afronta o disposto na Constituição Federal:

A) Proposta de lei complementar a ser levada ao Congresso Nacional para que seja aumentado para setenta e cinco por cento o repasse aos municípios do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios municipais.

B) Inclusão por lei complementar municipal da prestação de serviços de transporte intermunicipal na lista de serviços alcançadas pela incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

C) Aumento, por meio de lei ordinária municipal, das alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana para os imóveis localizados em determinados bairros do perímetro urbano do município.

D) Acréscimo de 2% ao limite máximo da alíquota aplicável ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, por meio de lei ordinária municipal.

E) Revogação por Portaria do Executivo Municipal de benefícios fiscais relativos ao imposto sobre serviços de qualquer natureza anteriormente concedidos a determinados setores de prestações de serviços.

73 (FCC/PGM/MT – 2014) No intuito de aumentar a arrecadação municipal, a Secretaria de Finanças de Cuiabá elaborou estudo propondo medidas viáveis a tal mister. Considere as seguintes propostas, em relação à cobrança de IPTU:

I. de instituições religiosas, cujos imóveis estejam localizados no perímetro urbano do município de Cuiabá e que não estejam relacionados com suas finalidades essenciais;

II. de instituições de educação que estejam localizadas no perímetro urbano do município de Cuiabá, com ou sem fins lucrativos, independentemente do atendimento aos requisitos referidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional;

III. relativo a imóveis de pessoas físicas ou jurídicas localizados no perímetro urbano de Cuiabá e que estejam locados a órgãos públicos da União ou do Estado.

É constitucionalmente possível o que se afirma APENAS em:

A) II e III.

B) I e III.

C II.

D) III.

E) I.

74 (FCC/PGM/PE – 2014) A Secretaria de Finanças do Recife, pretendendo aumentar a arrecadação municipal, propõe algumas iniciativas legais a serem levadas ao conhecimento tanto do chefe do executivo municipal,

como à Câmara dos Vereadores da cidade. Em dúvida, contudo, sobre a adequação legal de suas propostas, formula consulta à Procuradoria Judicial do Município, para que ela emita parecer sobre o assunto. De acordo com os preceitos legais do Código Tributário Nacional,

A) a expressão “legislação tributária” compreende, em relação ao Município do Recife, a partir de 01 de janeiro de 2014, somente as leis, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

B) deve-se proceder, por Decreto do Executivo, à atualização do valor monetário da base de cálculo do ISSQN incidente no Município do Recife.

C) deve-se cominar, por Decreto de Executivo Municipal, novas penalidades para ações ou omissões contrárias a dispositivos legais definidos na lei ordinária instituidora do ISSQN no Município do Recife.

D) deve-se majorar, por Portaria Municipal, a base de cálculo do IPTU para os imóveis localizados em setores do perímetro urbano, onde se localizam cidadãos de maior poder aquisitivo.

E) não se permite que tratados internacionais, eventual- mente celebrados, revoguem ou modifiquem a legislação tributária municipal do Recife, quando as prescrições normativas dos tratados forem no sentido de diminuição do valor da tributação municipal.

75 (FCC/PGM/SP – 2014) Na seção denominada das “limitações constitucionais ao poder de tributar” o texto constitucional dispõe sobre,

A) princípios e regras que disciplinam o exercício da competência para instituir e modificar tributos.

B) o rol taxativo dos impostos instituídos pela Constituição Federal para os entes federados, que não têm poder de instituir, mas apenas para cobrar.

C) capacidade tributária para cobrar tributos.

D) imunidades e isenções tributárias.

E) todos os institutos tributários que atuam no campo da cobrança dos tributos instituídos na Constituição Federal.

76 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Relativamente aos tributos estaduais que podem ser instituídos pelo Estado do Rio de Janeiro, NÃO está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, também chamada de princípio da “noventena”,

A) o aumento da alíquota do ITD, nas doações de bens localizados no exterior.

B) a fixação da base de cálculo e da alíquota do IPVA.

C) a majoração da alíquota do ICMS, relativamente às prestações de serviços de comunicação, quando esse imposto tiver de ser retido antecipadamente, por substituição tributária.

D) a instituição de taxa para atender a despesas extraordinárias urgentes, decorrentes de calamidade pública, ocasionada por convulsões sociais.

E) a inclusão de determinadas operações com mercadorias na sistemática da retenção antecipada do ICMS por substituição tributária.

77 (FCC/AFTE/RJ – 2014) De acordo com a Constituição Federal, mais especificamente com a matéria tratada em seu Título VI, intitulado “DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO”, é correto afirmar:

A) Por meio de lei ordinária: os Municípios poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública; os Estados instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição Federal; e a União poderá instituir impostos extraordinários, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

B) Cabe à resolução do Senado Federal fixar: as alíquotas máximas do ITD; as alíquotas mínimas do IPVA; e as alíquotas máximas e mínimas do ISSQN.

C) Cabe à lei complementar: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária; estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e, em relação aos tributos

discriminados na Constituição Federal, a definição de suas bases de cálculo; e instituir o ITD, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior.

D) Cabe à lei ordinária: federal, instituir o imposto sobre grandes fortunas; estadual, dispor a respeito dos critérios segundo os quais os Estados creditarão aos Municípios até um quarto da parcela da receita de 25% do produto da arrecadação do ICMS; e à municipal, fixar a base de cálculo da contribuição de melhoria decorrente de obra pública realizada pelo respectivo município.

E) Cabe ao decreto do Poder Executivo federal: reduzir e restabelecer a alíquota da CIDE, relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; e alterar as alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

78 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Prefeito Municipal que entrou em exercício no dia primeiro de janeiro de 2013 baixou um decreto corrigindo monetariamente, conforme índice de correção lá indicado, a Planta Genérica de Valores utilizada para apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e sobre o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por ato *inter vivos* a título oneroso – ITBI. Fez constar o Prefeito que a vigência do decreto é imediata, a partir da data da publicação, já valendo para o exercício de 2013. Inconformados com esta medida, que acabou por majorar a base de cálculo do IPTU e do ITBI, alguns proprietários ingressaram em juízo questionando a constitucionalidade do decreto. Considerando-se os fatos relatados, é correto afirmar que esse decreto é:

A) inconstitucional porque não atendeu às regras da anterioridade anual e nonagesimal, embora seja exceção à regra da legalidade.

B) constitucional porque majoração de base de cálculo de IPTU e ITBI é exceção às regras da legalidade e da anterioridade.

C) constitucional porque a correção monetária da base de cálculo não equivale a majoração, razão pela qual não se submete às regras da anterioridade e da legalidade.

D) inconstitucional porque não atendeu à regra da legalidade pois, apesar de se tratar de exceção à regra da anterioridade, deveria ter sido feito por lei.

E) inconstitucional porque não atendeu à regra da anterioridade nonagesimal, embora seja exceção à regra da legalidade.

79 (FCC/AFTE/SP – 2013) O art. 150, I, da Constituição Federal, estipula que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Este dispositivo enuncia o Princípio da:

A) Uniformidade Tributária, e admite exceções. Dentre estas, a redução e o restabelecimento por ato do Poder Executivo da alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE relativa às atividades de importação de petróleo.

B) Legalidade Tributária, e admite exceções. Dentre estas, a fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISS por meio de Resolução do Senado Federal, aprovada por 1/3 dos Senadores.

C) Inafastabilidade Tributária, e admite exceções. Dentre estas, o aumento da base de cálculo do IOF por meio de decreto do Poder Executivo Federal.

D) Uniformidade Tributária, e não admite exceções.

E) Legalidade Tributária, e admite exceções. Dentre estas, a redução e o restabelecimento por ato do Poder Executivo da alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE relativa às atividades de comercialização de álcool combustível.

80 (FCC/ANALISTA DE PROCURADORIA/BA – 2013) Lei X de um determinado Estado-membro majorou a alíquota do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), entrando em vigor na data de sua publicação. É certo que referido tributo poderá ser cobrado:

A) no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, desde que decorridos 90 dias da publicação, já que o

ITCMD observa a noventena e a anterioridade anual.

B) no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei, mas antes de decorridos 90 dias já que o ITCMD não observa a noventena e a anterioridade anual.

C) no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei e após decorridos 90 dias da publicação já que o ITCMD observa a noventena e é exceção à anterioridade anual.

D) antes de decorridos 90 dias e no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, já que o ITCMD é exceção à noventena, mas observa a anterioridade anual.

E) após decorridos 90 dias e após dois exercícios financeiros ao da publicação da lei, já que o ITCMD observa a noventena e a anterioridade anual.

81 (FCC/AUDITOR DO TCE/SP – 2013) A majoração da base de cálculo do IPVA e do IPTU é exceção, dentre outras, à regra da:

A) legalidade.

B) anterioridade nonagesimal.

C) anterioridade anual.

D) irretroatividade da lei tributária.

E) vedação ao confisco.

82 (FCC/AUDITOR DO TCE/SP – 2013) É vedada a limitação ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. A proibição refere-se ao princípio da:

A) não discriminação em razão da procedência ou destino, que deve ser observado por todos os entes federados, tendo como exceção a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

B) liberdade do tráfego de pessoas e bens, que deve ser observado por todos os entes federados, tendo como exceção a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

C) liberdade do tráfego de pessoas e bens, sendo direcionado unicamente à União, Estados e Distrito Federal, tendo como exceção a cobrança do pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

D) não discriminação em razão da procedência ou destino, que deve ser observado por todos os entes federados, não contemplando exceção.

E) não discriminação em razão da procedência ou destino, que deve ser observado pela União, Estados e Distrito Federal, tendo como exceção a cobrança do pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

83 (FCC/ANALISTA/TCE/AP – 2012) Medida provisória que majore alíquota de Imposto sobre a Renda e Imposto sobre Operações de Câmbio, Crédito, Seguro e Valores Mobiliários – IOF produz efeitos,

A) imediatos no caso do IOF e noventa dias depois de sua edição, no caso do Imposto sobre a Renda.

B) no exercício financeiro seguinte, se convertida em lei até o último dia do exercício em que foi editada, em ambos os casos.

C) no exercício financeiro seguinte, se convertida em lei até o último dia do exercício em que foi editada, no caso do IOF.

D) no exercício financeiro seguinte, se convertida em lei até o último dia do exercício em que foi editada, no caso do Imposto sobre a Renda.

E) em ambos os casos, imediatamente.

84 (FCC/PROCURADOR/ARCE – 2012) Foi promulgado decreto presidencial que veiculou aumento de 30% na alíquota de IPI incidente sobre a importação, para a indústria automotiva. O decreto entrou em vigor na data de sua publicação, aplicando-se o aumento da carga tributária imediatamente aos contribuintes. Nesse contexto, o referido decreto:

A) é legítimo, pois o IPI é tributo extrafiscal e a Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º prescreve que o imposto será seletivo em função da essencialidade do produto, de maneira que é exceção ao Princípio da Anterioridade, podendo a sua carga tributária ser majorada a qualquer tempo.

B) não é legítimo, pois o IPI é exceção ao Princípio da Anterioridade Anual, porém não da Anterioridade Qualificada (Noventena), conforme o art. 150, § 1º da Constituição Federal.

C) não é legítimo, pois a Constituição Federal estabelece como limitação constitucional ao poder de tributar, a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

D) não é legítimo, pois a Constituição Federal estabelece dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar o Princípio da Legalidade, que determina que é vedada a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

E) não é legítimo, pois de acordo com a Constituição Federal, qualquer aumento da carga tributária do IPI incidente sobre a importação, deverá ser submetido à aprovação da Organização Mundial de Comércio, como condição de sua validade.

85 (CESGRANRIO/ANALISTA/FINEP – 2014) Há uma norma constitucional que veda a cobrança de tributos em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Essa norma configura o princípio constitucional tributário da:

A) legalidade.

B) uniformidade.

C) anterioridade.

D) irretroatividade.

E) capacidade contributiva.

86 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Com relação aos princípios gerais do Direito Tributário, leia o excerto abaixo e, em seguida, assinale a alternativa que preenche correta e respectivamente as lacunas. O IPI, embora não se submeta, está sujeito, ou seja, a regra jurídica que cria nova hipótese de incidência ou de qualquer forma o aumenta, ainda que apenas dentro dos limites da lei, só entra em vigor depois de. (Hugo de Brito Machado)

A) ao princípio da legalidade/ao da anterioridade/90 dias/publicada.

B) ao princípio da anterioridade/à vacância de 90 dias/90 dias/promulgada.

C) à vacância de 90 dias/ao princípio da anterioridade/no dia subsequente/publicada.

D) ao princípio da anterioridade/à vacância de 90 dias/90 dias/publicada.

E) ao princípio da anterioridade nonagésima/ao princípio da anterioridade/45 dias/promulgada.

87 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Quanto a limitações ao poder de tributar, é correto afirmar que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar imposto sobre:

I. papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

II. o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, que estão subordinados a certos requisitos contidos no CTN.

III. o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, que estão subordinados a certos requisitos contidos no CTN.

IV. templos de qualquer culto.

É correto o que está contido em:

A) I e II, apenas.

B) I e IV, apenas.

C) II, III e IV, apenas.

D) II e III, apenas.

E) I, II, III e IV.

88 (MPE/MG/MPE/MG – 2014) Relativamente às limitações constitucionais ao poder de tributar, assinale a alternativa CORRETA:

A) Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, e facultado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo

Poder Público.

B) A lei não poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

C) É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

D) É permitido à União, objetivando reequilibrar a tributação vigente entre os entes federados, instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional.

89 (MPE/MA/MPE/MA – 2014) Analise as assertivas dispostas abaixo:

I. O tributo de cunho confiscatório não se define por intermédio de um percentual, mas pelo ônus econômico que se torne insuportável para o contribuinte;

II. A dificuldade de se aferir o caráter confiscatório de um tributo encontra-se justamente na determinação prática do que se deve entender como grau abusivo de exigência do patrimônio do contribuinte, sendo que tal determinação deve se processar em cada situação concreta;

III. Representa afronta ao princípio do não confisco por parte do Poder Público Municipal, a cobrança simultânea dos valores de Imposto Predial Territorial Urbano devidos por proprietário de imóvel dos últimos cinco anos e que não foram pagos na oportunidade própria;

IV. O princípio tributário do não confisco é uma decorrência da premissa constitucional que assegura aos cidadãos o direito de propriedade, desde que essa desempenhe a sua função social. Portanto, constitui uma afronta a esse princípio o estabelecimento por lei de alíquota do Imposto Territorial Rural em 20% (vinte por cento) para as chamadas terras absolutamente improdutivas.

A) Apenas a I e II estão corretas.

B) Apenas a I, II e IV estão corretas.

C) Todas estão corretas.

D) Apenas a II e III estão corretas.

E) Apenas II, III e IV estão corretas.

90 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) Marque a assertiva equivocada:

A) O direito fundamental à igualdade tributária proíbe qualquer atuação do Poder Público no sentido de estabelecer tratamento diferenciado fundado na ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes.

B) O direito fundamental à igualdade tributária veda qualquer atuação do Poder Público no sentido de estabelecer tratamento diferenciado a contribuintes que estejam em situação idêntica.

C) É vedado à União instituir imposto que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique diferenciação em relação a determinada região do país, em detrimento de outra, salvo nas hipóteses de incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento equilibrado do país.

D) As contribuições sociais poderão ter bases de cálculo ou alíquotas diferenciadas, a depender da atividade econômica exercida pelo contribuinte, do porte da atividade empresarial, da condição estrutural do mercado de trabalho, da utilização intensiva de mão de obra ou de outros fatores a serem estabelecidos pela legislação infraconstitucional.

E) O direito fundamental à igualdade fiscal não é violado quando a legislação infraconstitucional estabelece gradação de alíquotas do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza baseada no montante da renda auferida.

91 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014 – ADAPTADA) As normas constitucionais que garantem a observância da anterioridade na criação e majoração de determinados tributos integram o bloco de direitos fundamentais dos contribuintes e, como tal, não podem ser eliminadas em eventual reforma da Constituição.

92 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/SP – 2014) Tendo em vista o denominado *princípio da anterioridade* (comum), é correto afirmar que descabe a cobrança, no mesmo exercício financeiro da lei instituidora

A) da Contribuição para a Seguridade Social, que está sujeita somente à anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6.º, da

CF).

B do Imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza (IR).

C) do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

D) do Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

93 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/PA – 2014) A Constituição veda que determinados tributos sejam cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se da limitação constitucional ao poder de tributar conhecida por princípio da anterioridade. Assinale a alternativa da qual consta um tributo que excepciona tal princípio.

A) Imposto sobre a propriedade territorial rural.

B) Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

C) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

D) Contribuição social no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

E) Empréstimo compulsório instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

94 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) A Constituição Federal veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, bem como veda que referida cobrança se dê antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituir ou aumentar. Tais vedações refletem o que a doutrina, respectivamente, denomina de princípio da anterioridade e de noventena. Assinale a alternativa na qual se encontra um tributo que se sujeita à anterioridade, mas excepciona a noventena.

A) Empréstimo compulsório instituído no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

B) Empréstimo compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

C) Imposto sobre produtos industrializados.

D) Imposto de renda.

E) Contribuição de intervenção no domínio econômico.

95 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A lei que altera o prazo de pagamento do tributo, por não implicar majoração da exação, não se sujeita ao princípio da anterioridade.

96 (FEBESE/ADVOGADO/JUCESC – 2013) Assinale a alternativa correta em matéria de Direito Tributário. Qual dos tributos abaixo descritos não obedece ao princípio da anterioridade mínima nonagesimal?

A) Imposto de renda.

B) Imposto sobre serviço.

C) Imposto sobre produtos industrializados.

D) Contribuição social.

E) CIDE combustível.

97 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) O dispositivo da Constituição Federal que determina que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, consagra o princípio da:

A) Formalidade do tributo.

B) Casualidade do tributo.

C) Legalidade do tributo.

D) Independência do tributo.

E) Seletividade.

98 (UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre o Princípio Constitucional da Anterioridade, é correto afirmar que:

A) pela aplicação da Súmula 669 do STF, a lei estadual que altera o prazo de recolhimento do IPVA deve observar o Princípio da Anterioridade.

B) a noventena instituída pela EC 42/2003 mitigou os efeitos do Princípio da Anterioridade.

C) as contribuições sociais só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído, de acordo com a EC 42/2003.

D) a noventena da EC 42/2003 não se aplica à integralidade dos tributos, pois a alteração de base de cálculo do IPVA apenas observará a Anterioridade Anual.

E) a EC 42/2003 ratificou a necessidade de observância pelas contribuições sociais do art. 195 da CF/1988 ao Princípio da Anterioridade Anual.

99 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) O princípio constitucional tributário da vedação ao confisco:

A) deve ser garantido a partir de leis que estabeleçam limites para o aumento dos impostos e contribuições.

B) deve considerar apenas a incidência específica de cada tributo.

C) não se aplica às contribuições.

D) se aplica às taxas, cujo valor deve corresponder ao custo da atividade estatal.

E) não se aplica às multas fiscais, porque estas não possuem natureza de tributo.

100 (FAUEL/PGM/CAPANEMA/PR – 2013) Assinale a alternativa incorreta, com base no tema de competência tributária (CTN):

A) É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

B) A União poderá instituir tributo não uniforme no território nacional, desde que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

C) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, entre outras, estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

D) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, entre outras, cobrar imposto sobre papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

101 (CONPASS/PGM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) De acordo com as disposições constitucionais acerca do Sistema Tributário Nacional, assinale a alternativa correta.

A) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem isenções heterônomas, sem qualquer exceção.

B) É vedado à União cobrar empréstimo compulsório, em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

C) É vedado à União cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

D) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais patronais, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

E) A imunidade recíproca é extensiva às autarquias, às sociedades de economia mista e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

102 (CONSULTAR/PGM/GUARAÍTA/GO – 2013) Sobre os Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional marque a única alternativa correta:

A) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos e taxas decorrentes de obras públicas.

B) As taxas terão a base de cálculo própria dos impostos.

C) Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte não podendo, porém, a administração, identificar o patrimônio, os rendimentos ou as atividades econômicas do contribuinte.

D) Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

103 (VUNESP/PGM/BRAGANÇA PAULISTA/SP – 2013) Sobre a vedação de cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o institui, é correto afirmar que

A) não se aplica aos Municípios.

B) aplica-se ao imposto sobre propriedade territorial rural.

C) aplica-se ao ICMS e ao imposto sobre importação.

D) aplica-se ao IPI e aos impostos sobre crédito e operações financeiras.

E) não se aplica ao imposto sobre a renda.

104 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2013) Diante do princípio da autonomia dos entes federativos, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é permitido estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza em razão da sua procedência ou do seu destino.

105 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2013) Em tema de garantias e limitações constitucionais ao poder de tributar, qual das seguintes alternativas se revela *correta*?

A) Segundo o princípio da anualidade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei e desde que previamente autorizado na lei orçamentária anual;

B) Segundo o princípio da anterioridade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei e desde que previamente autorizado na lei orçamentária anual;

C) Segundo o princípio da anualidade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, independentemente da data desta publicação;

D) Segundo o princípio da anterioridade, consagrado na vigente Constituição Federal, lei que institua ou majore tributos somente pode ter eficácia no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei, e ao menos noventa dias após tal publicação, ressalvadas expressas exceções constitucionais;

E) A consagração do princípio da anterioridade, na vigente Constituição Federal, impede que Estados-membros, no exercício de seus poderes constituintes decorrentes, estipulem, em suas Constituições, o princípio da anualidade.

106 (UEPA/AFTM/PA – 2013) Analise as afirmativas abaixo e assinale a alternativa correta.

I. O caráter extrafiscal de tributos como o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI e IOF gerou a mitigação do Princípio da Legalidade.

II. O Princípio da tipicidade não é um corolário do Princípio da legalidade.

III. Segundo o STF, a fixação de prazo para recolhimento do tributo é matéria que foge ao Princípio da Estrita Legalidade.

IV. A alteração da alíquota de ICMS sobre combustíveis, na regra do art. 155, § 4º, IV da CF/1988, é um exemplo de exceção ao Princípio da Estrita Legalidade.

V. Segundo entendimento do STF fere o Princípio da Estrita Legalidade a majoração de tributo por meio de Medida Provisória.

A alternativa que contém todas as afirmativas corretas é:

A) I, III e IV.

B) I, III e V.

C) II, III e IV.

D) I, II e V.

E) II, IV e V.

107 (MPF/PROCURADOR DA REPÚBLICA/MPF – 2013) É certo afirmar que:

A) A capacidade contributiva, ao lado da propriedade, como princípio, fundamenta a vedação do confisco;

B) A multa fiscal insere-se no âmbito conceitual da definição normativa de tributo;

C) Nas hipóteses, em matéria tributária, das exceções ao princípio da anterioridade, desde que presente o caráter de urgência e relevância, pode ser instituído tributo mediante Medida Provisória;

D) A exportação para o exterior, assim considerada a saída do produto nacional ou nacionalizado, para fins de incorporação ou não à economia interna de outro país, configura hipótese de incidência do Imposto sobre a Exportação.

108 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Assinale a alternativa correta.

A) Não fica imune ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) o imóvel pertencente a partido político alugado a terceiros, mesmo que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da aludida entidade.

B) O princípio constitucional da legalidade tributária impõe a adoção da espécie legislativa própria e prevista na Constituição Federal para a instituição de tributo, mas não exige que a norma criadora do tributo contenha todos os aspectos fundamentais da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo).

C) A imunidade recíproca alcança todas as espécies tributárias.

D) O princípio constitucional da anterioridade tributária anual, previsto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, é direito fundamental do contribuinte, razão pela qual não pode ser suprimido por Emenda Constitucional.

109 (CONSULPLAN/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/MG – 2012) Com base nos princípios da capacidade contributiva, da modicidade tributária e do não confisco, o Supremo Tribunal Federal vem autorizando, independentemente de lei específica, a atualização monetária da tabela progressiva do imposto de renda e das respectivas deduções.

110 (CONSULPLAN/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/MG – 2012) Analise as proposições que complementam a frase abaixo.

“Desconsiderando as discussões envolvendo as medidas provisórias, em relação ao tema princípio da legalidade, depreende-se da legislação tributária em vigor que somente a lei pode estabelecer”:

I. a alteração de alíquota tributária.

II. a regulamentação de obrigação tributária acessória.

III. a extinção de tributo permanente.

IV. a instituição de tributo.

A frase em referência fica CORRETAMENTE complementada:

A) apenas pelas proposições I e II.

B) apenas pelas proposições III e IV.

C) apenas pelas proposições I e IV.

D) apenas pelas proposições II e III.

111 (PUC/PR/JUIZ DE DIREITO/TJ/MS – 2012) Analise as afirmativas abaixo, em relação à legalidade tributária:

I. É proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tributo sem lei que o estabeleça, sem exceção.

II. É proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios aumentar tributo senão por meio de lei específica, sem exceção.

III. É proibido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios reduzir tributo senão por meio de lei específica, sem exceção.

Está(ão) CORRETA(S):

A) Apenas as afirmativas I e II.

B) Apenas as afirmativas I, II e III.

C) Apenas a afirmativa I.

D) Apenas as afirmativas II e III.

E) Apenas as afirmativas I e III.

112 (CESGRANRIO/ADVOGADO/PETROBRAS – 2012) De acordo com o sistema tributário nacional, a imposição e a cobrança do tributo, ressalvadas as hipóteses previstas no ordenamento jurídico tributário, observam o princípio da anterioridade tributária porque o(a):

A) STF já decidiu que a redução ou a extinção de um desconto para pagamento de um tributo sob certas condições previstas em lei, com o pagamento antecipado em parcela única, equiparam-se à majoração de tributo.

B) STF já decidiu pela inaplicabilidade do princípio da anterioridade tributária quanto à norma que se limita a alterar o prazo para pagamento do tributo, mesmo antecipando-o.

C) impacto causado nos contratos comerciais internacionais com o aumento da alíquota do IOF, mediante decreto pelo Poder Executivo Federal, deverá observar o princípio da anterioridade tributária.

D) atração por novos polos industriais e comerciais, o aumento e a diminuição da alíquota do ISSQN dispensam a aplicação do princípio da anterioridade tributária.

E) Medida Provisória que venha a instituir empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa deverá observar o princípio da anterioridade tributária.

113 (IMA/ADVOGADO/NAZÁRIA/PI – 2012) Ao teor da Súmula Vinculante 28: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário”, tem por escopo impedir a adoção do princípio jurídico denominado:

A) Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária.

B) *Venire Contra Factum Proprium*.

C) *Solve et Repete*.

D) Exceção de contrato não cumprido.

E) Contraditório e ampla defesa.

114 (IMA/ADVOGADO/NAZÁRIA/PI – 2012) Assinale a opção correta no que se refere à legalidade tributária.

A) O IPI deve ser instituído, obrigatoriamente, por lei complementar.

B) O governador pode conceder, por meio de decreto, isenção válida de IPVA.

C) Não é possível alterar, nos limites estabelecidos em lei, as alíquotas do IOF por decreto.

D) É vedada a majoração de alíquotas de Imposto de Renda por medida provisória.

E) Se o município vir a atualizar o valor monetário da base de cálculo do IPTU poderá ser disciplinada mediante decreto.

115 (FUNDEP/CORECON-MG/ADVOGADO – 2015) Em observância aos princípios constitucionais tributários, assinale a alternativa INCORRETA.

A) Sempre que possível, os impostos terão caráter real, geral e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

B) É facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

C) É vedado à União instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

D) É vedado aos Estados utilizar tributo com efeito de confisco.

116 (CESP/ADVOGADODAUNIÃO/AGU – 2015) Pela aplicação do princípio da anterioridade tributária, quaisquer modificações na base de cálculo ou na alíquota dos tributos terão sua eficácia suspensa até o primeiro dia do exercício financeiro seguinte à publicação da lei que promoveu a alteração.

AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM ESPÉCIE

117 (CESPE/ ANTAQ/ANALISTA – 2014) Por serem regras constitucionais de delimitação da competência tributária, as imunidades impedem a incidência de tributos sobre fatos e situações fáticas por elas especificamente descritos.

118 (CESPE/PGE/BA – 2014) Consideram-se benefícios fiscais as imunidades previstas na CF.

119 (CESPE/PGE/BA – 2014) A imunidade tributária recíproca não é extensiva às empresas públicas.

120 (CESPE/PGE/BA – 2014) As taxas são alcançadas pelas imunidades constitucionais previstas para as entidades de educação.

121 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) O impedimento que a Constituição Federal trouxe para a instituição de impostos sobre renda ou serviços entre os entes da Federação configura o princípio da imunidade recíproca.

122 (CESPE/NOTÁRIO/TJ/PI – 2013) No que se refere à limitação do poder de tributar, assinale a opção correta.

A) É vedado aos estados, ao DF e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

B) É vedado aos estados e municípios estabelecer, sem qualquer ressalva, limitações ao tráfego de pessoas ou de bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

C) É vedada à União a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, especialmente no que diz respeito ao patrimônio, à renda e aos serviços dessas entidades, independentemente de suas finalidades essenciais.

D) É vedado à União instituir isenção de tributos da competência dos estados, do DF ou dos municípios, salvo se compensá-los com transferências correntes no mesmo exercício fiscal.

E) Compete à União instituir, por meio de legislação ordinária, impostos e contribuições sociais sobre produtos industrializados, grandes fortunas e a importação de produtos estrangeiros, fixando-lhes as respectivas alíquotas.

123 (CESPE/NOTÁRIO/TJ/PI – 2013) Considere que uma autarquia federal que não pratique atividade econômica regida por normas aplicadas a empreendimentos privados e não cobre pagamento de preços ou tarifas do usuário do serviço tenha adquirido imóvel com a finalidade de instalar a sede de sua administração em determinado município. Com base nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) Caso a autarquia federal venda, posteriormente, o imóvel para pessoa física, a imunidade relativa ao ITBI será transferida ao comprador, que estará isento desse imposto.

B) Para que a autarquia goze da imunidade recíproca, é necessária a prova de que não há pagamento de altos salários aos seus diretores.

C) No caso de o referido imóvel passar a servir, exclusivamente, de residência oficial do diretor-presidente da autarquia, persistirá a imunidade relativa ao IPTU, uma vez que o imóvel continuará a ser patrimônio da autarquia federal.

D) A imunidade recíproca somente pode ser aplicada aos impostos federais, como o imposto de renda.

E) Por ser utilizado para as finalidades essenciais da entidade pública, o referido imóvel é imune ao pagamento do IPTU.

124 (CESPE/PGDF/DF – 2013) Considerando que uma autarquia federal que não vise à exploração da atividade econômica e não cobre tarifa ou preço por serviços prestados tenha adquirido um prédio para instalação de sua administração no DF, julgue o seguinte item: Caso o prédio em questão seja vendido para uma pessoa física, essa operação ficará sujeita ao pagamento de ITBI, uma vez que a limitação do poder de tributar não mais se aplicará.

125 (CESPE/PROCURADOR/TCDF – 2013) O princípio da imunidade recíproca, mediante o qual é vedado à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, é extensivo às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

126 (CESPE/PROCURADOR/TCDF – 2013) As empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens, mas não as que se destinem à prestação de serviços, sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários.

127 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 5 – 2012) Ainda com base na CF, nas normas gerais de direito tributário e na jurisprudência do STJ e do STF sobre essa matéria, assinale a opção correta.

A) Ainda que a isenção tenha sido concedida por prazo certo e sob condição onerosa, é possível a sua posterior revogação, com efeitos sobre os contribuintes que tiverem por ela sido beneficiados, já que eles não possuem direito adquirido de usufruir do benefício legalmente estipulado.

B) É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência legítima do fisco.

C) A simples declaração, pelo contribuinte, do débito tributário lhe dá o direito de obter a certidão negativa ou positiva com efeito de negativa.

D) O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade é suficiente, por si só, para atrair a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

E) A imunidade tributária recíproca é princípio garantidor da Federação, motivo pelo qual não pode ser restringida nem mesmo por emenda constitucional.

128 (CESPE/ANALISTA/SEGER/ES – 2012) Acerca do Sistema Tributário Nacional e das regras constitucionais relacionadas às finanças públicas, assinale a opção correta.

A) Os estados não podem cobrar o imposto sobre propriedade de veículo automotores de veículos de propriedade de autarquia pública federal prestadora de serviço público, pois a CF estabelece, para casos como esse, a imunidade recíproca.

B) Dada a sua função redistributiva, a União pode realizar, para pagamento de despesas com pessoal estadual, transferência voluntária de recursos federais aos estados.

C) A abertura de crédito extraordinário, admitida somente para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, não pode ser feita por meio de medida provisória.

D) O princípio da irretroatividade tributária relaciona-se à proibição de os entes federativos exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.

E) Compete aos estados instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

129 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) No que se refere ao instituto da imunidade tributária, assinale a opção correta em consonância com a jurisprudência do STF.

A) A imunidade tributária conferida pela CF ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não se aplica aos imóveis alugados a terceiros, ainda que o valor deles decorrente seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

B) Está abrangida pela imunidade estabelecida na CF eventual renda que, obtida por instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destine-se ao custeio das atividades desta.

C) Como a imunidade recíproca está inserida entre as denominadas imunidades genéricas, pode o legislador constituinte derivado afastar a aplicação desse instituto em determinada hipótese.

D) Ao interpretar o dispositivo constitucional que veda a instituição de imposto sobre templos de qualquer culto, o STF entende que a imunidade limita-se aos prédios destinados ao culto.

E) A imunidade tributária conferida aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão estende-se aos serviços de composição gráfica necessários à composição do produto final.

130 (ESAF/ARFB – 2012) No tocante à imunidade tributária recíproca, assinale o único item que não corresponde ao entendimento do STF acerca do tema.

A) Sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto.

B) Sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal.

C) Empresa pública a quem a União atribui a execução de serviços de infraestrutura aeroportuária.

D) Empresa pública encarregada de manter o serviço postal.

E) Caixa de Assistência aos Advogados, vinculada à Ordem dos Advogados do Brasil.

131 (ESAF/PGFN – 2012) Sobre o alcance da chamada imunidade constitucional recíproca, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar que:

A) tanto os objetivos como os efeitos do reconhecimento da aplicação da imunidade constitucional recíproca são passíveis de submissão ao crivo jurisdicional, em um exame de ponderação, não bastando a constatação objetiva da propriedade do bem.

B) sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto não é abrangida pela imunidade tributária recíproca.

C) tal imunidade, em alguns casos, pode ter como efeito colateral relevante a relativização dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

D) o reconhecimento da imunidade tributária às operações financeiras não impede a autoridade fiscal de examinar a correção do procedimento adotado pela entidade imune. Constatado desvio de finalidade, a autoridade fiscal poderá, sendo o caso, constituir o crédito tributário e tomar as demais medidas legais cabíveis.

E) é relevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal.

132 (ESAF/ATRFB – 2012) É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. Isso, em tese, impede à lei de um Município atribuir à União a condição de responsável pela retenção na fonte do imposto sobre serviços.

133 (FGV/X OAB – 2013) Uma autarquia federal, proprietária de veículos automotores adquiridos recentemente, foi surpreendida com a cobrança de IPVA pelo Estado responsável pelos respectivos licenciamentos, não obstante vincular a utilização desses veículos às suas finalidades essenciais. Com base na hipótese sugerida, assinale a afirmativa correta.

A) A cobrança é constitucional, por se tratar de fato gerador do IPVA.

B) A cobrança é constitucional, por se aplicar o princípio da capacidade contributiva.

C) A cobrança é inconstitucional, por se tratar de isenção fiscal.

D) A cobrança é inconstitucional, por tratar de hipótese de imunidade tributária.

134 (FGV/XI OAB – 2013) Determinada editora de livros, revistas e outras publicações foi autuada pela fiscalização de certo Estado, onde mantém a sede da sua indústria gráfica, pela falta de recolhimento de ICMS incidente sobre álbum de figurinhas. Nessa linha, à luz do entendimento do STF sobre a matéria em pauta, tal cobrança é

A) inconstitucional, por força da aplicação da isenção tributária.

B) inconstitucional, por força da aplicação da imunidade tributária.

C) constitucional, por força da inaplicabilidade da imunidade tributária.

D) inconstitucional, por estar o referido tributo adstrito à competência tributária da União Federal.

135 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Assinale a alternativa em que as duas afirmativas estão corretas e a segunda completa o sentido da primeira.

A) A Igreja do Culto Bem-vindos da Boa Fé goza de imunidade quanto ao IPVA de sua frota. / Os veículos imunes estão vinculados à atividade fim da Instituição Religiosa.

B) A frota do partido político "Unidos Venceremos" goza de isenção. / A isenção é concedida desde que o partido mantenha correta escrita fiscal.

C) Os veículos do Corpo Diplomático são imunes. / A imunidade decorre do princípio da territorialidade da tributação.

D) Tratores e máquinas de terraplanagem, utilizados em ambiente urbano, são isentos do IPVA. / A isenção é concedida desde que a potência das máquinas seja inferior a 50 cilindradas.

E) A empresa de serviços de ambulância Alpha Resgate goza de isenção do IPVA. / A isenção é concedida desde que aplique seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais.

136 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) A Fundação Pública Estadual Lar dos Idosos, cujo objeto é dar assistência a pessoas carentes e idosas, que estejam em situação de risco, não distribui lucros e aplica tudo o que arrecada em sua atividade fim. A Fundação, quanto à frota de veículos que possui,

A) está isenta de pagar o IPVA.

B) é contribuinte de fato do IPVA.

C) está imune quanto ao IPVA.

D) é remida quanto ao pagamento do IPVA.

E) é anistiada do IPVA.

137 (FGV/ADVOGADO/CONDER – 2013) Entidade beneficente, sem fins lucrativos, que atende aos requisitos legais e foi declarada de utilidade pública federal, importou, para fins de integralizar seu ativo fixo, um maquinário a ser usado na atividade que presta. Entretanto, no momento do desembaraço aduaneiro, o fiscal do Estado lhe exige o pagamento do ICMS incidente sobre a importação da mercadoria, alegando que a imunidade da entidade é sobre seu patrimônio e não sobre a atividade de importação, sobre a qual recai a exação. Neste caso, a entidade:

A) deve pagar o ICMS, contabilizar o imposto como crédito e posteriormente compensar o que pagou.

B) não deve pagar o ICMS, já que a imunidade tributária a torna não contribuinte de qualquer espécie tributária.

C) deve pagar o ICMS e quando integralizar a máquina em seu ativo imobilizado, compensar o que pagou.

D) só deve pagar o ICMS na operação se a máquina não for usada para a atividade beneficente que presta.

E) não deve pagar o ICMS, já que é beneficiada por imunidade constitucionalmente prevista, bastando comprovar que cumpre os requisitos legais para seu gozo.

138 (FGV/IX OAB – 2012) O procurador do município Gama decide contestar judicialmente a cobrança do ICMS discriminada na fatura da conta de luz do imóvel onde funciona a sede da prefeitura, alegando a condição de ente político para livrar-se da exação. A demanda da municipalidade deverá ser:

A) acolhida, em razão da imunidade recíproca, que impede que os entes da federação instituam impostos sobre bens e serviços uns dos outros.

B) rejeitada, pois na situação apresentada o município se apresenta na condição de contribuinte de direito do ICMS.

C) acolhida, pois a empresa concessionária prestadora do serviço de fornecimento de energia não tem competência para cobrar ICMS.

D) rejeitada, pois o município não goza de imunidade com relação a imposto que incide apenas indiretamente sobre seus bens e serviços.

139 (FCC/AFTE/PE – 2014) Em relação às imunidades tributárias, é correto afirmar:

A) A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada, se não houver contribuição dos beneficiários.

B) A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão não se aplica ao álbum de figurinhas.

C) Os serviços notariais e de registro, por serem exercidos em caráter público, por delegação do Poder Público,

sujeitam-se à imunidade tributária recíproca.

D) A sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto não é abrangida pela imunidade tributária recíproca.

E) As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, ainda que seu capital social seja majoritariamente estatal, não gozam da imunidade tributária recíproca.

140 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Sobre imunidade e isenção, analise os itens abaixo.

I. A Constituição Federal assegura isenção no pagamento de taxa para obtenção de certidões em repartições públicas e privadas que prestam serviço público, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

II. A imunidade sobre o templo de qualquer culto apenas alcança os impostos, sendo devidas, portanto, as taxas e contribuição de melhoria incidentes sobre o imóvel destinado ao templo.

III. Há isenção de imposto sobre comercialização de livro, jornal, periódico e sobre a comercialização de papel destinado a impressão destes produtos.

IV. Possui imunidade de contribuição social para seguridade social a entidade beneficente de assistência social que atenda às exigências estabelecidas em lei sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) I, II e III.

B) II, III e IV.

C) I e II.

D) II e IV.

E) I e III.

141 (FCC/ANALISTA/TCE/AM – 2013) A imunidade tributária assegurada constitucionalmente aos templos de qualquer culto:

A) não impede, segundo a jurisprudência do STF, a cobrança de IPTU sobre cemitério que consubstancie extensão de entidade de cunho religioso, ainda que esteja sediado em terreno anexo à capela onde os cultos são praticados.

B) não impede, segundo a jurisprudência do STF, a cobrança de imposto sobre o rendimento obtido em virtude da locação de imóveis pertencentes à instituição religiosa, ainda que seja destinado integralmente ao financiamento de suas próprias atividades.

C) não constitui óbice a que emenda constitucional exclua sua aplicação em face da cobrança de imposto provisório incidente sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

D) encontra-se definida, a exemplo das demais imunidades tributárias, em norma constitucional de eficácia plena, não comportando regulação mediante lei complementar.

E) não exclui a atribuição, por lei, às entidades responsáveis pelos templos, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

142 (FCC/AFTE/SP – 2013) É uma das limitações constitucionais do poder de tributar:

A) A imunidade recíproca entre os Entes da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios que garante a isonomia na distribuição de receitas tributárias.

B) A imunidade aos impostos que gravem o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades de assistência social, sem fins lucrativos, desde que não distribuam qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

C) O princípio da anualidade, vigente na atual ordem constitucional, que impõe a necessidade, para a cobrança de determinado tributo, de sua previsão na lei orçamentária aprovada na legislatura no ano calendário anterior, salvo as exceções constitucionalmente previstas.

D) A legalidade tributária estrita, incluída na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional 42, de 19 de

dezembro de 2003.

E) A imunidade aos impostos, taxas e contribuições de melhoria dos templos de qualquer culto.

143 (FCC/AFTE/SP – 2013) A imunidade tributária:

A) conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pela Constituição Federal somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

B) recíproca é aplicável às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que distribuam lucros e tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público.

C) não abrange renda obtida pela instituição de assistência social, por meio de cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta.

D) não abrange a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais.

E) não abrange IPTU de imóvel pertencente a entidades sindicais dos trabalhadores, quando alugado a terceiros, mesmo que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

144 (FCC/ANALISTA/TCE/AM – 2013) A imunidade tributária assegurada constitucionalmente aos templos de qualquer culto:

A) não impede, segundo a jurisprudência do STF, a cobrança de IPTU sobre cemitério que consubstancie extensão de entidade de cunho religioso, ainda que esteja sediado em terreno anexo à capela onde os cultos são praticados.

B) não impede, segundo a jurisprudência do STF, a cobrança de imposto sobre o rendimento obtido em virtude da locação de imóveis pertencentes à instituição religiosa, ainda que seja destinado integralmente ao financiamento de suas próprias atividades.

C) não constitui óbice a que emenda constitucional exclua sua aplicação em face da cobrança de imposto provisório incidente sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

D) encontra-se definida, a exemplo das demais imunidades tributárias, em norma constitucional de eficácia plena, não comportando regulação mediante lei complementar.

E) não exclui a atribuição, por lei, às entidades responsáveis pelos templos, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

145 (FCC/AFTE/SP – 2012) A Igreja Mundial do Imposto Sagrado, tendo em vista a ampliação de suas atividades religiosas, começou a cobrar de seus fiéis o valor de R$ 100,00 por batismo realizado. Responsáveis pela entidade religiosa regularmente constituída formulam consulta ao órgão competente do município de sua localização, para saber se devem, ou não, recolher o ISS pelos serviços religiosos prestados. Formulam consulta, também, ao fisco federal, para saber se a renda auferida com os batismos deve ser declarada como tributada pelo Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Pessoa Jurídica – IRPJ da entidade religiosa. Nesse caso,

A) o ISS e o IRPJ devem ser cobrados, em razão do princípio da igualdade, pois os templos de qualquer culto devem ser tratados tributariamente como qualquer pessoa jurídica que realize um serviço tributável e que aufira rendas.

B) o ISS não deve ser cobrado, tendo em vista que o serviço de batismo é atividade relacionada às finalidades religiosas da entidade, porém, o IRPJ deve ser cobrado, pois a renda auferida com qualquer serviço prestado pelo templo é tributada.

C) tanto o ISS como o IRPJ devem ser cobrados, pois não há dispositivo normativo que exima o templo de qualquer culto de quaisquer cobranças tributárias.

D) nem o ISS, nem o IRPJ devem ser cobrados, tendo em vista que, tanto o serviço de batismo, como a renda respectivamente auferida, estão relacionados às finalidades essenciais da entidade religiosa.

E) o IRPJ não deve ser cobrado, pois a renda auferida com os batismos resta alcançada por imunidade tributária; porém, sobre o serviço de batismo deve ser cobrado o ISS, tendo em vista a ausência de dispositivo normativo em sentido contrário.

146 (FCC/ADVOGADO/METRO – 2012) Considere:

I. O legislador não tem competência para criar o tributo em hipóteses que se encontram fora do campo de incidência descrito no texto constitucional.

II. A constituição proíbe que o legislador crie tributo sobre determinadas situações que, em tese, estariam incluídas no campo de incidência do texto constitucional.

III. Favor fiscal através do qual há dispensa legal do pagamento do tributo devido, com o objetivo de atendimento de políticas voltadas ao interesse público.

Os conceitos acima se referem, respectivamente, à:

A) não incidência, isenção e imunidade.

B) imunidade, isenção e não incidência.

C) isenção, não incidência e imunidade.

D) imunidade, não incidência e isenção.

E) não incidência, imunidade e isenção.

147 (FCC/DPE/SP – 2012) Dentre as hipóteses constitucionais de vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos é autoaplicável a imunidade sobre:

A) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

B) partidos políticos, inclusive suas fundações.

C) entidades sindicais dos trabalhadores.

D) instituições de educação.

E) entidades de assistência social, sem fins lucrativos.

148 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) Em relação à norma jurídica tributária, analise:

I. O fato ocorrido está fora do alcance da regra jurídica, não nascendo assim a obrigação de pagar o tributo. O fato ocorrido é atípico.

II. O fato gerador não ocorre, visto que, mesmo que haja uma lei, ordinária ou complementar, a Constituição Federal prevalece. Logo a lei infraconstitucional não pode obrigar o pagamento do tributo.

III. O fato gerador descrito na lei no mundo fático ou fenomênico ocorre concretamente.

Tais situações dizem respeito, respectivamente, à:

A) não incidência, isenção e incidência.

B) imunidade, não incidência e incidência.

C) imunidade, isenção e fato imponível.

D) isenção, não incidência e incidência.

E) não incidência, imunidade e fato imponível.

149 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) Em matéria tributária, de modo geral, NÃO pode ser considerada imunidade constitucional, dentre outras situações:

A) a proibição à tributação de livros, dos jornais e dos periódicos, bem como do papel destinado à sua impressão.

B) o conjunto de favores concedidos por lei, dispensando o pagamento de um tributo devido, compreendendo todos os contribuintes do território da entidade tributante ou de determinada região.

C) a vedação à instituição de tributos interestaduais ou intermunicipais, objetivando estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou de mercadorias, com exclusão da cobrança de pedágio.

D) o não cabimento de tributação entre si das pessoas jurídicas de Direito Público interno sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, com exclusão de situações específicas.

E) a impossibilidade de tributação sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação ou assistência social, com exclusão de situações específicas.

150 (FCC/ANALISTA/TCE/AP – 2012) A imunidade tributária:

A) só pode ser concedida por lei complementar.

B) pode ser concedida pela União relativamente a impostos estaduais, desde que esta esteja também regulando impostos federais.

C) implica ausência de competência tributária para instituir tributo e está prevista apenas na Constituição Federal.

D) é causa de exclusão do crédito tributário, ao lado da anistia e da isenção.

E) alcança apenas patrimônio, renda e serviços de tributos que incidem sobre atividades relacionadas a livro, jornal, periódico e o papel destinado a sua impressão.

151 (CESGRANRIO/ANALISTA/FINEP – 2014) A impossibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem ICMS sobre livros, jornais e periódicos, assim como sobre o papel destinado à impressão desse material enquadra-se como hipótese de:

A) isenção tributária.

B) remissão tributária.

C) novação tributária.

D) compensação tributária.

E) imunidade tributária.

152 (MPE/MA/MPE/MA – 2014) Acerca da imunidade e isenção tributária, é incorreto afirmar:

A) As imunidades fazem parte do delineamento da competência tributária conferida pela Constituição aos entes tributantes.

B) Na isenção, acontece o fato gerador, mas o crédito é excluído.

C) A isenção decorre de disposição expressa de uma lei específica, editada, obrigatoriamente, pela pessoa política que tem competência tributária em relação ao respectivo tributo, ressalvada a possibilidade de ser prevista por convênios entre os Estados e o Distrito Federal, em relação ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

D) As imunidades são extensivas aos partidos políticos, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos seus serviços vinculados ou não a suas finalidades essenciais.

E) A despeito de o art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, estabelecer que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, não há, no presente caso, isenção.

153 (PUC/PR/JUIZ DE DIREITO/TJ/PR – 2014) Sobre a imunidade tributária, é CORRETO afirmar:

I. A imunidade recíproca das entidades políticas pode ser estendida às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

II. A imunidade recíproca das entidades políticas não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

III. A imunidade sobre o patrimônio, a renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos não é autoaplicável, porquanto está sujeita ao preenchimento de requisitos de legitimação, entre os quais a não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, salvo à título de divisão de lucros entre seus sócios-diretores.

IV. A imunidade que recai sobre os partidos políticos, as entidades sindicais e as instituições de educação e de assistência social não alcança as taxas e contribuição de melhorias a que poderiam estar sujeitas.

A) Todas as alternativas estão corretas.

B) Somente as alternativas I, II e IV estão corretas.

C) Somente as alternativas I e II estão corretas.

D) Somente as alternativas III e IV estão corretas.

154 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) Assinale a opção correta:

A) São imunes de impostos os templos religiosos, assim entendidos os prédios dedicados ao culto de religião consagrada e de aceitação tradicional, sem extensão.

B) É lícito exigir impostos sobre a comercialização ao consumidor final de DVD que contenha videofonograma produzido por produtores brasileiros, em território nacional, contendo obras musicais de autores estrangeiros interpretadas por artistas brasileiros.

C) A imunidade constitucional tributária torna indevida a incidência de IOF sobre operações de câmbio praticadas em favor de entidade sindical dos empregadores, quando da remessa de valores ao exterior para fins de aplicação financeira.

D) Imóvel rural pertencente a líder de partido político é imune de Imposto Territorial Rural, durante o mandato parlamentar do líder.

E) Todo cidadão é isento (na verdade, imune) do pagamento de taxas judiciais quando do ajuizamento de ações populares destinadas a anular ato lesivo ao patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, a não ser quando demonstrada a má-fé no ajuizamento da ação.

155 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal somente alcança as entidades fechadas de previdência social se não houver contribuição dos beneficiários.

156 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, razão pela qual a elas se estende a imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro e o capital social seja majoritariamente estatal.

157 (UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre as Limitações ao Poder de Tributar, é correto afirmar que:

A) a imunidade e a isenção são sempre constitucionais, enquanto a não incidência reflete a inércia do legislador infraconstitucional.

B) a não incidência, embora prevista na Constituição Federal, evidencia uma competência atribuída não exercida.

C) há doutrinadores que defendem que a imunidade e a isenção são formas jurídicas da não incidência.

D) a imunidade é a não incidência prevista na lei, e a isenção é a não incidência prevista na constituição.

E) tanto a imunidade quanto a isenção são consideradas pela doutrina majoritária como formas de desoneração tributária.

158 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) Sobre a limitação constitucional ao poder de tributar denominada "imunidade recíproca", afigura-se correto afirmar que:

A) não atinge as autarquias, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

B) se aplica às empresas estatais prestadoras de serviços públicos.

C) não se aplica a tributo incidente sobre serviços prestados por fundações públicas.

D) no tocante às autarquias, se limita aos tributos de competência do ente público que as instituiu.

E) se aplica a todos os órgãos da Administração direta e indireta.

159 (MPF/PROCURADOR DA REPÚBLICA/MPF – 2013) A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) é prestadora de serviços públicos. No que se refere à imunidade tributária de que trata o art. 150 (inciso VI, "a" e parágrafo 2º) da Lei Magna, pode-se asseverar que:

A) A empresa pública somente é alcançada pelo benefício constitucional quando exerce atividades em regime de exclusividade;

B) O exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em regime de concorrência com a iniciativa privada, a exemplo de atividade bancária conhecida como "banco postal" e venda de títulos de capitalização, não se inserindo no conceito de serviço postal – é irrelevante para a incidência da imunidade tributária;

C) A empresa pública, mesmo quando presta serviço público essencial não goza de imunidade tributária à míngua de

previsão constitucional;

D) A regra estatuída no citado preceito da Magna Carta, em virtude do método de interpretação teleológico, não impede a incidência da lei ordinária de tributação.

160 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) A Constituição Federal, ao determinar que o imposto sobre produtos industrializados não incidirá quando tais produtos forem destinados ao exterior, impõe uma

A) imunidade recíproca.

B) imunidade específica.

C) isenção federativa.

D) isenção específica.

E) não incidência de fato.

161 (INCAPEL/PGM/CRISTAL DO SUL/RS – 2012) Em matéria tributária:

A) as entidades sem fins lucrativos são imunes a incidência de impostos.

B) por lei complementar, a União poderá estabelecer casos de isenção de imposto sobre serviços de qualquer natureza, como o fez na LC nº 116/2003.

C) são imunes à incidência de tributos os templos de qualquer culto.

D) a imunidade recíproca alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, mas não as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito.

E) a alteração da base de cálculo dos impostos não se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal.

162 (FUMARC/AGE/MG – 2012) Assinale a alternativa correta quanto à Imunidade tributária:

A) Alcança apenas aos impostos;

B) Aplica-se ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) apenas na exportação de mercadorias industrializadas;

C) Aplica-se se ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) sobre o ouro apenas se for considerado instrumento cambial;

D) Aplica-se ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) na importação e exportação de produtos industrializados oriundos ou destinados ao exterior;

E) Aplica-se aos impostos incidentes sobre os templos de qualquer culto; limitada ao patrimônio, renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

163 (CESPE/Auditor/TCE-RN – 2015) Em relação ao instituto da imunidade tributária, julgue o item a seguir.

A imunidade tributária visa preservar valores políticos, religiosos, sociais, econômicos e éticos da sociedade, com vistas a evitar que determinadas atividades sejam oneradas pela incidência dos tributos.

164 (FGV/Agente de Fiscalização – Ciências Jurídicas/TCM-SP – 2015) De acordo com o sistema constitucional tributário, a previsão de imunidade é:

A) limitação à instituição de tributos estaduais e municipais, imposta pela União, através de lei complementar nacional;

B) dispensa legal do pagamento do tributo ou penalidade pecuniária;

C) modalidade especial de extinção do crédito tributário;

D) não incidência qualificada pela lei;

E) limitação constitucional ao poder de tributar.

165 (FCC/Auditor-Substituto de Conselheiro/TCM-RJ – 2015) Acerca das imunidades tributárias, é correto afirmar que

A) a imunidade dos templos de qualquer culto abrange o local de culto e também imóveis de propriedade da entidade religiosa locados a terceiros, desde que o aluguel reverta em benefício da atividade religiosa.

B) as entidades fechadas de previdência privada estão amparadas pela imunidade, devido à natureza assistencial.

C) são aplicáveis exclusivamente em relação aos impostos.

D) a imunidade relativa às operações com petróleo, combustíveis e minerais alcança os tributos em geral, compreendendo impostos e contribuições.

E) a imunidade recíproca beneficia as empresas públicas e sociedades de economia mista.

166 (FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA – 2015) Assinale a alternativa CORRETA.

A) Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a imunidade tributária dos templos de qualquer culto alcança as lojas maçônicas.

B) A imunidade tributária endereçada aos livros e periódicos não alcança, no entendimento do STF, álbuns de figurinhas.

C) A imunidade tributária recíproca não alcança o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) que incide no transporte de bens e mercadorias realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) porque, na esteira do entendimento do STF, tal atividade tem fins lucrativos, não merecendo tratamento tributário privilegiado.

D) Têm imunidade tributária fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral, interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

E) Não têm imunidade tributária recíproca as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

167 (CESPE/Auditor Governamental/CGE-PI – 2015) Considerando as limitações ao poder de tributar, julgue o item seguinte.

A imunidade recíproca entre os entes tributantes estabelece a vedação da cobrança de impostos e taxas entre a União, os estados, o Distrito Federal (DF) e os municípios.

168 (PUC-PR/Procurador do Estado/PGE-PR – 2015) Sobre as imunidades tributárias, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa CORRETA.

A) É vedada a instituição, por meio de Emenda à Constituição, de novas hipóteses de imunidades tributárias.

B) Não incide Imposto de Importação sobre as operações de importação de bens realizadas por Estado da Federação, salvo nos casos em que restar comprovada violação ao princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

C) A imunidade tributária recíproca exonera o sucessor, desde que Ente Público integrante da Administração Direta, das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão.

D) Não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de bens e mercadorias realizado pelas franqueadas da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.

E) A Constituição Federal de 1988 contém hipóteses de imunidades de impostos e contribuições, mas não de taxas.

169 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Sobre o tema das imunidades tributárias, é INCORRETO afirmar:

A) As pessoas beneficiadas pela imunidade tributária não podem ser fiscalizadas pela autoridade administrativa.

B) A norma tributária infraconstitucional que desobedece uma imunidade tributária é uma norma inconstitucional.

C) A imunidade tributária outorga a seu beneficiário o direito subjetivo de não ser tributado pelo Poder Público.

D) A imunidade tributária limita o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal.

170 (FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO – 2015) De acordo com a Constituição Federal, é VEDADO à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. Cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

II. Instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III. Cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

IV. Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

V. Cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

As vedações citadas acima correspondem, correta e respectivamente, aos denominados princípios da

A) intributabilidade mútua; anterioridade; legalidade; trimestralidade; imediatibilidade.

B) anterioridade nonagesimal ou noventena; imunidade recíproca; legalidade; inexigibilidade tributária; trimestralidade.

C) anterioridade; imunidade recíproca; imediatibilidade; legalidade; trimestralidade

D) irretroatividade; imunidade recíproca; anterioridade; legalidade; anterioridade nonagesimal ou noventena.

171 (FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS – 2015) Quanto às imunidades tributárias, analise as assertivas abaixo:

I. Segundo a doutrina e a jurisprudência majoritárias, quando a Constituição da República diz que certas entidades são “isentas” e determina que tributos “não incidam” sobre certos fatos ou pessoas, o que está a fazer não é consagrar isenções e não incidências, mas verdadeiras imunidades.

II. Os Estados são imunes frente a contribuições previdenciárias, dada a imunidade tributária recíproca.

III. Segundo a jurisprudência do STF, as imunidades não se aplicam às entidades destinatárias quando estas sejam contribuintes de fato, mas não de direito.

IV. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social deve, segundo a jurisprudência do STF, ser regulamentada inteiramente por lei complementar, por força do art. 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, visto se tratar de regulamentação de limitação constitucional ao poder de tributar.

Após a análise, pode-se dizer que:

A) Está correta apenas a assertiva I.

B) Está correta apenas a assertiva III.

C) Estão corretas apenas as assertivas I e III.

D) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

E) Está incorreta apenas a assertiva IV.

172 (CESPE/Juiz de Direito Substituto/TJ-DF – 2015) O DF promulgou lei ordinária, na qual se estabelecia que não estariam abrangidos pela imunidade tributária os serviços prestados, no DF, por instituição de educação ou de assistência social sem fins lucrativos a tomadores de serviços sediados fora do território nacional. O Hospital Beneficente X, sem fins lucrativos, celebrou contrato de R$ 1.000.000 para prestar assistência médica e hospitalar a funcionários credenciados pela FIFA, tendo sido autuado por não recolher o tributo.

Em relação a essa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) A definição dos limites da regra constitucional de imunidade é matéria reservada a lei complementar, sendo, portanto, inconstitucional a lei ordinária em questão.

B) Consoante o disposto no art. 14 do CTN, que, recepcionado pela atual ordem constitucional, regula validamente a hipótese descrita, entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos estão proibidas de distribuir qualquer parcela de seu patrimônio, renda ou serviços a qualquer título, o que impede que o hospital em questão preste assistência médica e hospitalar a funcionários credenciados pela FIFA.

C) A referida lei ordinária, ao restringir os tomadores possíveis do serviço, limitou-se a estipular regras para o funcionamento das instituições como entidades imunes, não tendo extravasado os limites de sua competência.

D) O art. 14, II, do CTN estabelece, como um dos requisitos para a fruição da imunidade, a integral origem dos recursos da entidade imune em território nacional, estando, portanto, a referida lei ordinária em consonância com a norma tributária.

E) A imunidade é uma não incidência de origem constitucional, não comportando regulamentação, seja por lei complementar, seja por lei ordinária.

173 (FCC/Analista de Controle Externo – Jurídica/TCE-GO – 2015) Sobre isenção, imunidade e remissão é correto afirmar que

A) todas são causas de exclusão do crédito tributário.

B) somente a imunidade e a isenção são causas de exclusão do crédito tributário.

C) somente a isenção e a remissão são causas de extinção do crédito tributário.

D) somente a imunidade define a incompetência tributária.

E) todas impedem o surgimento da obrigação tributária diante da incompetência nas hipóteses por elas previstas.

174 (CESGRANRIO/Profissional Júnior/LIQUIGÁS – 2014) A Constituição Federal possui regra sobre imunidade tributária, impedindo a instituição de tributos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços prestados pelos entes da Federação.

Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, interpretando a referida Norma Constitucional, NÃO pode usufruir da imunidade a

A) Casa da Moeda do Brasil.

B) Ordem dos Advogados do Brasil.

C) Caixa de Assistência dos Advogados.

D) Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária.

E) Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

175 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Na disciplina das isenções, imunidades e hipóteses de não incidência, é correto afirmar que

A) quem pode isentar também pode conceder imunidade.

B) quem pode tributar pode isentar.

C) alíquota zero e isenção são expressões juridicamente equivalentes.

D) não incidência é situação juridicamente distinta de imunidade e de não competência.

176 (PGR/Procurador da República – 2015) assinale, dentre as opções abaixo, aquela considerada correta:

A) A imunidade do IPTU deferida as autarquias goza da presunção de que os imóveis se destinam aos seus fins institucionais;

B) A contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública consiste num tributo que, embora sui generis, confunde-se com um imposto pelo seu caráter impositivo;

C) A contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública caracteriza-se como taxa eis que presente a exigibilidade da contraprestação de um serviço ao contribuinte;

D) Em nenhuma hipótese incide o ICMS sobre operações de importação de mercadorias, sob o regime de arrendamento mercantil internacional.

177 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI – 2015) A Constituição Federal estabelece limitações ao poder de tributar, concedido aos entes federados. No que se refere a estes limites,

A) os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem conceder isenção e redução de base de cálculo dos tributos de suas competências, mediante ato do Poder Executivo, nos limites previstos em lei ordinária do respectivo ente, exceto em relação ao ICMS, que deverá atender condição específica prevista na própria Constituição Federal.

B) é vedado cobrar tributos das instituições de educação sem fins lucrativos, dos partidos políticos e das entidades sindicais dos trabalhadores e patronais, desde que atendidos os requisitos da lei e a finalidade social de redução das desigualdades.

C) é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, exceto se a diferença se destinar ao estímulo da indústria nacional e à substituição de importações por produção nacional.

D) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tributos sobre a renda e patrimônio uns dos outros, inclusive em relação às autarquias, fundações e empresas públicas, instituídas ou mantidas por estes entes federados.

E) é vedado instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, e sobre fonogramas musicais produzidos no Brasil, com obras musicais de autores brasileiros, natos ou naturalizados, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

178 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Quanto à imunidade tributária e à isenção tributária, é correto afirmar que

A) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco; todavia, os entes estatais estão autorizados pela Constituição Federal a estabelecerem limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, inclusive por meio da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

B) a imunidade referente à vedação de a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

C) a imunidade ou a isenção tributária do comprador se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

D) sendo vendedora uma autarquia, sua imunidade fiscal compreende o imposto de transmissão "*inter vivos*", que é encargo do comprador.

179 (CESP/PROCURADOR DO MP/TCU – 2015) Acerca de limitações do poder de tributar, imunidade tributária, vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária e responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

A) Prevaleceu no STJ o entendimento de que o art. 3.º da Lei Complementar n.º 118/2005 era dispositivo meramente interpretativo, devendo ser aplicado a fatos imponíveis anteriores à sua vigência.

B) Nos termos do CTN, a responsabilidade dos tutores e curadores pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados independe da possibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

C) A imunidade tributária não dispensa o contribuinte de observar as obrigações tributárias acessórias, que poderão estar previstas na legislação tributária.

D) A lei tributária não produz ultratividade desfavorável ao contribuinte, razão pela qual a lei que diminuir a alíquota de um tributo deverá, em regra, retroagir em favor dos contribuintes cujos fatos imponíveis ocorrerem sob a égide da lei anterior, cuja alíquota seja mais alta.

E) Os tributos que excepcionam o princípio da anterioridade anual, desde que presente o caráter de urgência e relevância, podem ser instituídos mediante medida provisória.

180 (CESP/AUDITOR/TCE-RN – 2015) Em relação ao instituto da imunidade tributária, julgue o item a seguir.

Há imunidade no que se refere às operações de transferência de imóveis desapropriados.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	46	C	91	Certa	136	C

02	Certa	47	Certa	92	B	137	E
03	Errada	48	Errada	93	C	138	D
04	Certa	49	E	94	D	139	A
05	Errada	50	C	95	Certa	140	D
06	Certa	51	B	96	A	141	E
07	Errada	52	B	97	C	142	B
08	Certa	53	C	98	D	143	A
09	Errada	54	D	99	D	144	E
10	Certa	55	D	100	B	145	D
11	Errada	56	A	101	B	146	E
12	Certa	57	D	102	D	147	A
13	B	58	E	103	B	148	E
14	Errada	59	A	104	Errada	149	B
15	Errada	60	E	105	D	150	C
16	Errada	61	A	106	A	151	E
17	Certa	62	E	107	A	152	D
18	D	63	B	108	D	153	B
19	Errada	64	B	109	Errada	154	E
20	A) Errada B) Certa	65	C	110	B	155	Certa

21	Errada	66	C	111	C	156	Certa
22	E	67	D	112	B	157	C
23	B	68	B	113	C	158	B
24	D	69	D	114	E	159	B
25	Errada	70	E	115	A	160	B
26	C	71	D	116	Errada	161	D
27	A	72	C	117	Certa	162	E
28	E	73	B	118	Errada	163	Certa
29	A	74	B	119	Errada	164	E
30	Errada	75	A	120	Errada	165	A
31	Certa	76	E	121	Certa	166	D
32	Certa	77	E	122	A	167	Errada
33	C	78	C	123	E	168	B
34	D	79	E	124	Certa	169	A
35	B	80	A	125	Certa	170	D
36	A	81	B	126	Errada	171	C
37	Errada	82	B	127	E	172	A
38	Certa	83	D	128	A	173	D
39	C	84	B	129	B	174	C

40	B	85	D	130	E	175	B
41	C	86	D	131	A	176	A
42	B	87	E	132	Errada	177	E
43	E	88	C	133	D	178	B
44	A	89	A	134	B	179	C
45	C	90	A	135	A	180	Certa

01 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A capacidade tributária ativa não se confunde com a competência tributária, pois aquela pode ser delegada a qualquer pessoa jurídica de direito público ou privado, o que implica a transferência das prerrogativas de cobrança, fiscalização e arrecadação do crédito tributário.**

02 **(CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) O DF, por ser um ente federativo híbrido, pode instituir contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, desde que os seus valores, direta ou indiretamente, sejam revertidos aos servidores públicos.**

03 **(CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) O DF é competente para instituir a contribuição de melhoria, tributo que tem por finalidade fazer face ao custo de obras públicas das quais decorram valorização imobiliária.**

04 **(CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) É possível a execução de leis ou serviços, em matéria tributária, por pessoa jurídica de direito público que não detenha a competência tributária, na forma da Constituição Federal.**

05 **(CESPE/NOTÁRIO/TJ/ES – 2013) No que concerne à competência tributária, assinale a opção correta.**

A) Os estados e o DF têm competência para instituir o IPVA.

B) A União tem competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) de veículos localizados no DF.

C) Os estados e o DF têm competência para instituir o ITBI, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição.

D) Mediante lei ordinária, a União tem competência para instituir os impostos residuais.

E) A competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural é dos municípios, desde que haja convênio entre esses e a União.

06 **(CESPE/NOTÁRIO/TJ/PI – 2013) Acerca da instituição e cobrança de tributos, assinale a opção correta.**

A) Incumbe ao DF instituir e cobrar IPTU sobre a propriedade de imóvel em que funcione igreja devidamente reconhecida e que neste imóvel se cumpra suas formalidades essenciais.

B) Cabe à União instituir e cobrar imposto sobre a renda auferida por instituição de educação apenas e tão somente porque gera faturamento bilionário.

C) A instituição de imposto sobre venda de revista de circulação semanal é de competência dos estados, não havendo qualquer vedação constitucional.

D) À União cabe instituir e cobrar imposto sobre a renda auferida por instituição de educação que aplique parcela de sua receita em país estrangeiro.

E) Não compete ao município a instituição e a cobrança de taxas pelo exercício do poder de polícia cobradas de autarquia federal.

07 **(CESPE/ANALISTA/SEPRO – 2013) Caso um estado da Federação decida instituir o imposto sobre a propriedade territorial urbana, ele atentará contra as normas constitucionais sobre a competência tributária.**

08 **(CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) Conferir a pessoa jurídica de direito privado encargo ou função de arrecadar tributos significa delegar a competência tributária.**

09 **(CESPE/ANALISTA ADMINISTRATIVO/TCE/ES – 2013) Acerca de competência tributária, assinale a opção correta.**

A) A capacidade de legislar e fiscalizar compõe todo o espectro da competência tributária.

B) A competência tributária residual é atribuída aos estados da Federação.

C) A competência tributária não exercida a tempo e a hora pode ser usufruída por outro ente da Federação.

D) A competência tributária é indelegável, mas a fiscalização da cobrança de um tributo constitucionalmente criado

pode ser atribuída a outro ente da Federação.

E) Atribuir a arrecadação de tributo a uma instituição financeira configura delegação extraordinária da competência tributária.

10 (CESPE/PGDF/DF – 2013) Devido à necessidade de atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, o DF promulgou lei instituindo empréstimo compulsório incidente sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Com base nessa situação hipotética, se, em lugar do empréstimo compulsório, o DF instituísse, em idêntica situação, a incidência de ITBI, tal tributação seria adequada do ponto de vista constitucional.

11 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) Compete ao município instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território, cabendo ao Senado Federal fixar as alíquotas mínimas desse imposto.

12 (CESPE/CONTADOR/CNJ – 2012) De acordo com a Constituição Federal de 1988, os estados e os municípios podem legislar sobre impostos incidentes sobre a produção industrial.

13 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) Compete à União instituir, mediante lei complementar, o imposto sobre

A) produtos industrializados.

B) operações de crédito, câmbio e seguro, ou imposto relativo a títulos e valores mobiliários.

C) grandes fortunas.

D) propriedade territorial rural.

E) renda e proventos de qualquer natureza.

14 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) Ocorre bitributação quando o mesmo ente tributante edita leis distintas que estabelecem múltiplas exigências tributárias em razão do mesmo fato gerador.

15 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) No que concerne à competência tributária, assinale a opção correta.

A) O poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, e a CF assinala a esfera de competência dos níveis federal, estadual e municipal.

B) Mesmo na ausência de normas gerais da União, os estados e o DF não têm a possibilidade de exercer a competência legislativa plena em matéria tributária.

C) As principais características da competência tributária são a transmissibilidade e a renunciabilidade, conforme a legislação em vigor.

D) Sendo, como regra geral, delegável a competência tributária, justifica-se a delegação da atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos.

E) À luz do CTN, o não exercício da competência tributária pelo ente competente defere a outra pessoa jurídica de direito público o exercício tributário, que não pode ser obstaculizado.

16 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) Acerca de competência tributária, conceito e classificação dos tributos, bem como de tributos em espécie, julgue o item a seguir.

De acordo com a CF, compete privativamente à União instituir, entre outros, os seguintes tributos: imposto de importação, imposto de exportação, imposto de renda, empréstimos compulsórios e impostos extraordinários, neste último caso em situação de iminência ou de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária.

17 (FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM -GO- 2015) Considere as seguintes situações:

I. Definição da base de cálculo de taxa de poder de polícia.

II. Fixação das alíquotas máximas e mínimas do ISSQN.

III. Aumento da alíquota do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

IV. Estabelecimento das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

V. Definição de contribuinte de imposto.

Com base no que dispõem a Constituição Federal e o Có- digo Tributário Nacional, as situações acima descritas podem ser criadas, correta e respectivamente, por meio de

A) decreto; resolução do Senado Federal; lei ordinária; decreto; lei ordinária.

B) lei complementar; lei complementar; resolução do Senado Federal; resolução do Senado Federal; lei complementar.

C) lei ordinária; lei complementar; decreto; resolução do Senado Federal; lei complementar.

D) resolução do Senado Federal; lei ordinária; resolução do Senado Federal; lei ordinária; lei ordinária.

E) lei complementar; resolução do Senado Federal; lei ordinária; lei complementar; lei ordinária.

18 (OBJETIVA/Advogado/Prefeitura de Porto Barreiro – PR – 2015) De acordo com a Constituição Federal, é de competência da União Federal, dos Municípios e dos Estados, respectivamente, instituir impostos sobre:

A) Propriedade territorial rural, serviços e doação de direitos.

B) Grandes fortunas, doação de direitos e circulação de mercadorias.

C) Operações de crédito, propriedade predial e territorial urbana e propriedade territorial rural.

D) Grandes fortunas, circulação de mercadorias e propriedade de veículos automotores.

19 (FCC/Juiz Substituto/TJ-SE – 2015) Sobre a instituição de tributo que tenha como fato gerador a movimentação financeira caracterizada por saques e transferências bancárias de dinheiro, é correto afirmar que:

A) este tributo somente pode ter natureza jurídica de imposto extraordinário da União, mediante lei ordinária.

B) a movimentação financeira não pode ser fato gerador de qualquer tributo por não ter caráter econômico, razão pela qual haveria inconstitucionalidade na instituição deste tributo.

C) por ter fato gerador novo, não previsto na Constituição Federal, somente pode ser instituído por Emenda Constitucional.

D) pode ser instituído pela União, no campo da competência residual, desde que por lei complementar e que não seja cumulativo, pois o fato gerador não está discriminado na Constituição.

E) terá necessariamente natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, de competência exclusiva da União.

20 (ESAF/ATRFB – 2012) Analise as proposições a seguir e assinale a opção correta.

I. Se a Constituição atribuir à União a competência para instituir certa taxa e determinar que 100% de sua arrecadação pertencerá aos Estados ou ao Distrito Federal, caberá, segundo as regras de competência previstas no Código Tributário Nacional, a essas unidades federativas a competência para regular a arrecadação do tributo.

II. Embora seja indelegável a competência tributária, uma pessoa jurídica de direito público pode atribuir a outra as funções de arrecadar e fiscalizar tributos.

III. É permitido, sem que tal seja considerado delegação de competência, cometer a uma sociedade anônima privada o encargo de arrecadar impostos.

A) As duas primeiras afirmações são corretas, e errada a outra.

B) A primeira é correta, sendo erradas as demais.

C) As três são corretas.

D) A primeira é errada, sendo corretas as demais.

E) As três são erradas.

21 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre competência concorrente da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assinale a opção INCORRETA.

A) A competência, privativa ou concorrente, para legislar sobre determinada matéria, não implica automaticamente a competência para a instituição de tributos.

B) Os entes federativos somente podem instituir os impostos e as contribuições que lhes foram expressamente

outorgados pela Constituição.

C) Os Estados-membros podem instituir apenas contribuição que tenha por finalidade o custeio do regime de previdência de seus servidores.

D) Norma que pretendesse fixar alíquota mínima igual à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos na União, para a contribuição a ser cobrada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário, seria inconstitucional por contrariar o pacto federativo.

E) A expressão "regime previdenciário" de seus servidores, a ensejar a instituição de contribuição pelos Estados-membros, não abrange a prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e farmacêuticos.

22 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Considerando o disposto no art. 24 da Constituição Federal, ao tratar da competência concorrente da União, Estados e Municípios, em matéria tributária, é correto afirmar que

A) a norma jurídica editada por um ente federativo no âmbito de sua competência tributária exige que os demais entes federativos respeitem sua incidência, dentro dos respectivos limites geográficos estaduais.

B) a lei geral federal prevalece em relação às leis estaduais e estas prevalecem em relação às leis municipais, nos termos das Constituições Estaduais.

C) a competência residual tributária quanto aos impostos é da União, observado o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal.

D) na ausência de normas gerais federais, os Estados têm competência para legislar em matéria tributária, e, na ausência de leis federais e estaduais, os Municípios têm a referida competência, o que se denomina competência concorrente cumulativa.

23 (FGV/XIII OAB – 2014) Determinado Estado, localizado na Região Norte do país, instituiu, mediante lei específica, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Nessa linha, com base na competência tributária prevista nas normas constitucionais em vigor, tal contribuição instituída pelo respectivo estado membro da Federação é:

A) constitucional, sendo possível sua cobrança com base nas regras constitucionais em vigor.

B) inconstitucional, por ser o referido tributo de competência tributária da União Federal.

C) inconstitucional, por ser o referido tributo de competência do Distrito Federal e dos Municípios.

D) inconstitucional, visto que somente lei complementar poderá instituir o referido tributo.

24 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Com referência à questão da competência tributária, assinale a afirmativa correta.

A) É definida na lei e, nos termos desta, deve ser exercitada.

B) É atribuível a qualquer pessoa de direito público interno.

C) Representa a possibilidade de ser sujeito ativo da obrigação tributária.

D) É restrita às pessoas jurídicas que tenham capacidade tributária ativa.

E) Está restrita aos entes político-administrativos com competência para legislar.

25 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Com relação à competência tributária, assinale a afirmativa correta.

A) A competência tributária, instituída por lei, deve ser exercida de forma privativa pelo ente da Federação a quem couber.

B) A competência tributária não exercida por longo tempo pelo ente da Federação a quem couber, gera caducidade.

C) Para obediência ao princípio da eficiência, a competência tributária poderá ser exercida de forma ampliativa pelo ente da Federação a quem couber.

D) As funções de arrecadar e fiscalizar podem ser atribuídas por um ente da Federação a outro, sem ofensa às regras de competência tributária.

E) O ente da Federação, a quem coube determinada competência tributária, poderá delegá-la para a pessoa jurídica de direito privado que tiver função arrecadatória.

26 (FGV/OAB – 2012) A competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa. Aquela se traduz na aptidão para instituir tributos, enquanto esta é o exercício da competência, ou seja, a aptidão para cobrar tributos. Nesse sentido, é correto afirmar que

A) compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, assim como as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

B) em virtude do princípio federativo, que, entre outras consequências, delimita entre os entes políticos o poder de tributar, ao Distrito Federal compete apenas instituir espécies tributárias próprias dos Estados-membros da federação.

C) a União pode instituir, via lei ordinária, impostos além dos previstos na Constituição, mediante dois requisitos: que eles sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador próprio dos impostos já previstos constitucionalmente.

D) em Território Federal, os impostos estaduais são de competência da União. Caso o Território não seja dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais também são de competência da União.

27 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) Um determinado município brasileiro, criado a partir do desmembramento territorial de outro município, depois de promover suas primeiras eleições municipais e eleger seus vereadores, reuniu-se em sessão na Câmara de Vereadores recém-criada, para deliberar a respeito dos principais assuntos de interesse do município. Como não poderia deixar de ser, as discussões preponderantes envolveram a instituição dos tributos de sua competência.

I. O vereador “A” elaborou quatro projetos de lei ordinária, instituindo, respectivamente, o ISSQN, o ITBI, o ITCMD e o IPTU.

II. O vereador “B” elaborou projeto de lei ordinária, instituindo a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

III. O vereador “C” elaborou projeto de lei ordinária, instituindo contribuição de melhoria, decorrente de obra pública que, embora não tenha acarretado a valorização dos imóveis de uma determinada região do município, aumentou extraordinariamente a clientela dos comerciantes dessa região, chegando a triplicar o faturamento dessas empresas.

IV. O vereador “D” elaborou projeto de lei ordinária, instituindo empréstimo compulsório com a finalidade de realizar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse municipal, sem observância do princípio da anterioridade.

V. O vereador “E” elaborou projeto de lei ordinária, instituindo contribuição a ser cobrada dos servidores do município recém-criado, com a finalidade de custear, em benefício desses servidores, o regime previdenciário para titulares de cargos efetivos, com alíquota igual à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Com base nas informações acima, e com fundamento na interpretação conjunta dos dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que:

A) os quatro projetos de lei apresentados pelo vereador “A” poderão ser convertidos em lei, pois todos aqueles impostos são de competência municipal, mas o projeto de lei do vereador “B” não poderá, porque o custeio de serviço de iluminação pública deve ser feito mediante a instituição de taxa de competência estadual.

B) o projeto de lei apresentado pelo vereador “C” poderá ser convertido em lei, porque a atividade comercial do seu estabelecimento foi valorizada em decorrência da obra pública, enquanto o projeto de lei do vereador “D” só poderá ser convertido em lei, se for observado o princípio da anterioridade.

C) o projeto de lei apresentado pelo vereador “E” poderá ser convertido em lei, porque essa contribuição pode efetivamente ser instituída pelos municípios, mas o projeto de lei do vereador “A”, que institui o ITCMD, não poderá, porque esse imposto não é de competência municipal.

D) o projeto de lei apresentado pelo vereador “B” poderá ser convertido em lei, porque os municípios têm competência para instituir essa contribuição, mas o projeto de lei apresentado pelo vereador “C” não poderá ser convertido em lei, porque a contribuição de melhoria, diferentemente das demais contribuições previstas na Constituição Federal, deve ser instituída por decreto.

E) o projeto de lei apresentado pelo vereador “D” só poderia ser convertido em lei, se ele houvesse apresentado projeto de lei complementar e observado o princípio da anterioridade, enquanto que o projeto de lei apresentado pelo vereador “E” só poderia ser convertido em lei, se a alíquota da contribuição a ser criada fosse inferior à alíquota da contribuição dos ser- vidores federais.

28 (FCC/PGM/MT – 2014) Considere as seguintes afirmações:

I. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, observados os princípios da legalidade e da anterioridade, como previsto na Constituição Federal.

II. Tendo em vista a proximidade da Copa do Mundo e sendo Cuiabá uma das cidades-sede escolhidas para a realização de jogos do mundial, verificou-se a necessidade urgente de ampliação da sua rede de transporte de passageiros. Para fazer face aos custos deste investimento, considerado de caráter urgente, o Município de Cuiabá poderia, mediante lei complementar municipal, instituir empréstimo compulsório, desde que observado o princípio da anterioridade.

III. A cobrança da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, passível de instituição pelo município de Cuiabá, pode ser feita na fatura de consumo de energia elétrica.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) II e III.

B) I e III.

C) III.

D) II.

E) I.

29 (FCC/PGM/MT – 2014) Procurador do município de Cuiabá consultado sobre possibilidades legislativas de iniciativa do executivo municipal que propiciassem um aumento da arrecadação, elaborou parecer indicando quais seriam as espécies tributárias de competência do município passíveis de serem alteradas. São tributos de competência da União, dos Estados e dos Municípios, respectivamente:

A) Imposto sobre a propriedade territorial rural; Imposto sobre a prestação de Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei ordinária federal; Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

B) Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por acessão física; Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

C) Impostos extraordinários, no caso de iminência de guerra externa ou interna; Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação.

D) Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; Imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei ordinária federal; Imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual.

E) Imposto sobre operações relativas a valores mobiliários; Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza.

30 (FCC/PGM/PE – 2014) Procurador Judicial do Recife recém-empossado no cargo recebe a incumbência de apresentar estudo detalhado sobre competência tributária. Demonstrando profundo conhecimento sobre o tema, ele correlaciona corretamente os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) aos respectivos tributos, conforme definido na Constituição Federal de 1988. É correto afirmar que são de competência do Distrito Federal:

A) Contribuição sobre a receita ou faturamento das empresas, imposto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e imposto sobre a prestação de serviços de transporte intramunicipal.

B) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; imposto predial e territorial urbano e imposto sobre a transmissão de bens imóveis.

C) Imposto sobre serviços de qualquer natureza, imposto extraordinário em caso de guerra externa e imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

D) Imposto sobre a prestação de serviço de comunicação, imposto predial e territorial urbano e imposto territorial rural.

E) Imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e imposto sobre a doação, de quaisquer bens ou direitos.

31 (FCC/PGM/SP – 2014) O exercício da competência constitucional tributária:

A) somente se delega através de lei específica do ente federado que é competente para a instituição do tributo.

B) pode ser renunciado pelo ente federado, bem assim delegado por lei a outro ente, desde que por meio de lei complementar.

C) é atribuído constitucionalmente para os entes federados, suas autarquias e fundações.

D) é atribuído constitucionalmente para os entes federados, que podem delegá-la às suas autarquias e fundações, para os fatos geradores relacionados com suas funções.

E) se manifesta através da criação de leis instituidoras e modificadoras de tributos, bem assim de leis que disciplinam as causas de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário.

32 (FCC/AUDITOR DO TCE/SP – 2013) Uma coisa é poder de legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271). O trecho transcrito faz alusão, respectivamente, a:

A) capacidade tributária passiva e competência tributária.

B) capacidade tributária passiva e capacidade tributária ativa.

C) competência tributária e obrigação tributária.

D) capacidade tributária ativa e obrigação tributária.

E) competência tributária e capacidade tributária ativa.

33 (FCC/AFTE/SP – 2013) Possuem competência para instituir o Imposto Sobre Doações e Transmissão *causa mortis*, Imposto Territorial Rural, Impostos sobre Importações e Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza, respectivamente,

A) Estados; Municípios; União; Estados e Distrito Federal.

B) Municípios; Estados e Distrito Federal; União; Municípios.

C) Estados e Distrito Federal; União; União; Distrito Federal.

D) Estados; União; Estados e Distrito Federal; Municípios.

E) Estados; Municípios; União; Municípios e Distrito Federal.

34 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 5 – 2012) Sobre competência legislativa em matéria tributária, é correto afirmar:

A) A União tem sempre competência exclusiva para instituir contribuição social para seguridade social de todos os serviços públicos dos entes da Federação.

B) Os entes da Federação têm competência comum para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico.

C) A competência para instituição de impostos vem discriminada na Constituição Federal para cada um dos entes da Federação.

D) A competência para instituição de imposto residual é privativa da União, muito embora seja cabível delegação desta competência aos Estados-membros e Distrito Federal mediante lei complementar.

E) A competência para instituição do ITR é de competência da União, mas a Constituição Federal admite expressamente a delegação desta competência aos Municípios, nos termos de lei complementar que regulamente as hipóteses e forma de delegação.

35 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 5 – 2012) Admite-se constitucionalmente a bitributação e o *bis in idem* na seguinte hipótese:

A) imposto de competência dos Estados pela União, para incidir em Território Federal.

B) contribuição de melhoria.

C) imposto residual de competência da União.

D) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pelos Estados-membros e Municípios em relação aos seus servidores públicos.

E) imposto extraordinário, pela União, na iminência ou no caso de guerra externa.

36 (FCC/AFTM/SP – 2012) Como resultado da emancipação político-administrativa do distrito de um determinado município paulista, o município recém-criado terá, em primeiro lugar, de eleger sua Câmara Municipal para que esta, posteriormente, elabore a legislação tributária do referido município. Nesse caso, salvo disposição de lei em contrário,

I) até a edição dessa nova legislação, não poderá ser cobrado tributo algum pela pessoa jurídica de direito público recém-criada.

II) até a edição dessa nova legislação, só poderão ser cobradas taxas pela pessoa jurídica de direito público recém-criada.

III) até a edição dessa nova legislação, continuará a ser aplicada a legislação tributária do município do qual a nova pessoa jurídica de direito público se desmembrou, até que entre em vigor a sua própria.

É correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) I e IV.

C) II e III.

D) III.

E) IV e V.

37 (FCC/AFTE/SP – 2012) Município Deixa pra Lá, não conseguindo, hipoteticamente, exercer sua competência constitucional tributária para instituir o ITBI no seu território, celebrou acordo com o Estado federado em que se localiza, para que esse Estado passasse a exercer, em seu lugar, a competência constitucional para instituir o referido imposto em seu território municipal e, ainda, para que exercesse as funções de fiscalizar e arrecadar esse tributo, recebendo, em contrapartida, um pagamento fixo anual, a título de "retribuição compensatória". Relativamente a essa situação, o Município Deixa pra Lá:

A) pode delegar sua competência tributária e suas funções de arrecadar e de fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de direito público.

B) não pode delegar sua competência tributária a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, embora possa delegar as funções de arrecadar e de fiscalizar tributos de sua competência tributária.

C) não pode delegar sua competência tributária, nem suas funções de fiscalizar tributos a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, embora possa delegar suas funções de arrecadar tributos de sua competência tributária.

D) não pode delegar sua competência tributária, nem suas funções de arrecadar e de fiscalizar tributos de sua competência tributária a qualquer outra pessoa jurídica de direito público.

E) não pode delegar sua competência tributária, nem suas funções de arrecadar e de fiscalizar tributos de sua competência tributária a qualquer outra pessoa jurídica de direito público, mas pode delegar as funções de arrecadação às instituições bancárias públicas e privadas.

38 (FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF – 2015) Em relação aos tributos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, assinale a alternativa correta.

A) Dada a competência residual atribuída à União, esta poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos na CF, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos impostos previstos na CF.

B) O Distrito Federal e os estados têm competência para instituir o ITCMD, devendo, contudo, respeitar, no que tange à alíquota máxima a ser praticada, o que for fixado pelo Congresso Nacional.

C) Caso fosse criado, no Brasil, o Território Federal, seria de competência da União a instituição dos impostos estaduais e municipais nesse Território, independentemente de nele existirem municípios.

D) Os estados e o Distrito Federal têm competência tributária para instituir o ICMS, o IPVA, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e o imposto sobre serviços (ISS).

E) O imposto de renda, de competência da União, deve ser informado pelos critérios da universalidade, da

pessoalidade e da não cumulatividade.

39 (CAIP-IMES/Procurador/Consórcio Intermunicipal Grande ABC – 2015) A Constituição Federal autoriza o Distrito Federal a instituir impostos sobre:

A) operações de crédito, câmbio e seguro e propriedade de veículos automotores.

B) propriedade territorial rural e transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

C) produtos industrializados e operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

D) propriedade predial e territorial urbana e transmissão "*causa mortis*" e doação, de quaisquer bens ou direitos.

40 (CESPE/Defensor Público Federal de Segunda Categoria/DPU – 2015) A respeito das limitações ao poder de tributar e da competência tributária, julgue o item que se segue.

A imunidade tributária recíproca entre os entes tributantes veda à União, aos estados, ao DF e aos municípios instituir impostos sobre o consumo, patrimônio e renda uns dos outros.

41 (VUNESP/Procurador Geral/Prefeitura de Caieiras-SP – 2015) É imposto que não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Trata-se do imposto cuja competência impositiva pertence

A) à União, exclusivamente

B) à União, privativamente.

C) aos Estados.

D) aos Municípios.

E) aos Estados e ao Distrito Federal.

42 (FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO – 2015) De acordo com a Constituição Federal, os Municípios brasileiros podem

A) instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis* de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

B) em caráter excepcional, mediante lei complementar e prévia autorização do Senado Federal, instituir empréstimos compulsórios, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse social.

C) instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, inclusive a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definida na Lei Complementar n° 87/1996.

D) mediante prévia autorização do Congresso Nacional, e por meio de lei complementar, instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública.

E) instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observados os princípios da legalidade, anterioridade, anterioridade nonagesimal (noventena) e da irretroatividade.

43 (CETRO/AFTM/SP – 2014) São titulares da competência tributária própria:

A) as autarquias e as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de Poder Legislativo.

B) as pessoas jurídicas de direito privado e as autarquias.

C) as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado.

D) a administração indireta e as pessoas jurídicas de direito privado.

E) as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de Poder Legislativo.

44 (MPE/PR/MPE/PR – 2014) Assinale a alternativa INCORRETA:

A) São Impostos federais: Imposto sobre Importação; Imposto sobre Operações Financeiras e Imposto sobre Produto Industrializado.

B) São Impostos municipais: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; Imposto Sobre Serviços e Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

C) São Impostos estaduais: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

D) Cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

E) Em regra, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

45 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) A competência tributária para instituir imposto sobre a propriedade territorial rural pertence:

A) exclusivamente à União.

B) privativamente aos municípios que optarem por fiscalizar e cobrar o imposto, na forma da lei, conforme determina a Constituição Federal.

C) concorrentemente à União e aos municípios que optarem por fiscalizar e cobrar o imposto, na forma da lei, conforme determina a Constituição Federal.

D) concorrentemente à União e ao Distrito Federal.

E) residualmente aos Estados e ao Distrito Federal, caso optem por fiscalizar e cobrar o imposto, na forma da lei, conforme determina a Constituição Federal.

46 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) A respeito da competência tributária, é correto afirmar que

A) é delegável a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

B) a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, não compreende as garantias e privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

C) constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

D) o não exercício da competência tributária pode acarretar o seu deferimento a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

E) é indelegável a atribuição das funções de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, pela pessoa jurídica de direito público competente a outra da mesma natureza.

47 (FAFIPA/ADVOGADO/GUAIRAÇÁ/PR – 2013) Quanto à competência tributária, compete aos Municípios instituir impostos sobre:

A) Renda e proventos de qualquer natureza.

B) Propriedade de veículos automotores.

C) Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

D) Produtos industrializados.

48 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) A competência para instituição de contribuição de melhoria é uma competência. Assinale a alternativa correta.

A) Exclusiva da União.

B) Exclusiva dos Estados-Membros e Municípios.

C) Comum à União, aos Estados-Membros e Municípios.

D) Apenas Estados.

E) Exclusivo distrito federal.

49 (FAUEL/PGM/CAPANEMA/PR – 2013) Sobre competências tributárias (CTN) assinale a alternativa correta:

A) A atribuição constitucional de competência tributária pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato bilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

B) O não exercício da competência tributária a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

C) A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito privado que a conferir.

D) Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

50 (CONSULTAR/PGM/GUARAÍTA/GO – 2013) Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – Transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

II – Propriedade predial e territorial urbana.

III – Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

IV – Propriedade de veículos automotores.

Marque a alternativa certa de acordo com as assertivas acima:

A) Estão corretas I e II.

B) Estão corretas I e III.

C) Estão corretas II e III.

D) Estão corretas III e IV.

51 (VUNESP/PGM/BRAGANÇA PAULISTA/SP – 2013) É de competência municipal a instituição de imposto sobre:

A) venda de bens e de direitos reais sobre imóveis, inclusive os de garantia.

B) serviços de qualquer natureza, cabendo à lei complementar excluir da incidência aqueles exportados para o exterior.

C) serviços de transporte de interesse municipal e transmissão *causa mortis*.

D) serviços de qualquer natureza, inclusive os que envolvam circulação de mercadorias, desde que definidos em decreto.

E) propriedade predial urbana e rural.

52 (FCC/Juiz Substituto/TJ-GO – 2015) Considere as seguintes afirmativas:

I. A competência tributária pode ser deslocada para outro ente diante da inércia na instituição do tributo pelo ente político originalmente competente.

II. A competência se distingue da capacidade tributária ativa porque esta está relacionada à instituição do tributo e aquela à cobrança do tributo.

III. A competência tributária é fixada pela Constituição da República.

IV. A imunidade tributária significa ausência de competência do ente para instituir tributo na situação definida pela norma constitucional imunizante.

V. A competência tributária pode ser delegada por lei a outro ente político, hipótese em que se torna também o titular da capacidade tributária ativa.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) III e IV.

B) I, II e III.

B) III, IV e V.

D) I e II.

E) IV e V.

53 (FUNTEF/ADVOGADO/SÃO SEBASTIÃO DA AMOREIRA/PR – 2013) É de competência privativa dos Municípios de do Distrito Federal, de acordo com a Constituição Federal de 1988, instituir os seguintes impostos:

A) IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana), ISS (imposto sobre serviços), ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis).

B) ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias); IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores), ITBI (imposto sobre a transmissão de bens imóveis).

C) II (imposto sobre importação), IE (imposto sobre exportação), IR (imposto de renda).

D) IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana), ISS (imposto sobre serviços), ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias).

E) ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias); IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores), IPTU (imposto sobre a propriedade territorial urbana).

54 (CESGRANRIO/PROFISSIONAL JÚNIOR/LIQUIGAS – 2012) Em matéria de impostos, a competência tributária prevista no Sistema Tributário Nacional outorgada às entidades federativas é considerada:

A) comum.

B) exclusiva.

C) delegável.

D) extraordinária em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

E) residual em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que os impostos sejam cumulativos.

55 (CESGRANRIO/ADVOGADO/CEF – 2012) Em relação à competência tributária exercida pelas entidades federativas, sabe-se, com base no atual sistema jurídico tributário, que a(o):

A) União pode instituir novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CRFB/1988, por lei ordinária ou medida provisória.

B) União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios detêm competência tributária comum para instituírem contribuições de intervenção no domínio econômico.

C) União pode, em decorrência da competência tributária comum exercida pelos entes federativos, instituir e cobrar o IPTU.

D) Distrito Federal pode, por meio de sua competência residual, instituir e cobrar novo imposto cumulativo e com fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados na CRFB/1988.

E) Distrito Federal pode instituir e cobrar impostos estaduais e municipais.

56 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) A competência tributária pode ser delegada pelos entes públicos.

57 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) A capacidade ativa tributária identifica-se com o poder de arrecadar e fiscalizar tributos.

58 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) A atribuição de arrecadar ou fiscalizar tributos é indelegável por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

59 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

60 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

61 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/MS – 2012) Com relação ao sistema tributário nacional, assinale a alternativa

correta.

A) O sistema tributário nacional é integralmente regido por leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais e estaduais.

B) Diante da relação jurídica de natural inferioridade do contribuinte para com o Estado, o poder de tributar revela-se absoluto.

C) O poder de tributar é ato unilateral e vinculado, como decorrência constitucional da soberania estatal, e impõe ao destinatário do tributo que aceite a invasão em parcela de seu patrimônio.

D) As “limitações ao poder de tributar” são princípios constitucionalizados que restringem a atividade tributária estatal diante de direitos fundamentais, mas que não impedem que o Estado exija dos contribuintes, no exercício de atividade discricionária, uma parcela de seu patrimônio.

62 (VUNESP/PGM/CUBATÃO/SP – 2012) Uma das características da competência tributária é a

A) indelegabilidade.

B) prescritibilidade.

C) delegabilidade.

D) renunciabilidade.

E) caducidade.

63 (FUNDEP/ADVOGADO/COREGON-MG – 2015) São tributos de competência tributária ativa dos Estados, EXCETO:

A) A contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário especial, contributivo e solidário, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

B) As taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

C) A contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

D) Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

64 (VUNESP/Delegado de Polícia Civil de 1ª Classe/PC-CE – 2015) Cabe ao Distrito Federal o imposto sobre

A) exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (IE).

B) a importação de produtos estrangeiros (II).

C) a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

D) produtos industrializados (IPI).

E) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

65 (CONSULPLAN/TJ-MG/Titular de Serviços de Notas e de Registro – 2015) Acerca da competência tributária e da capacidade tributária, é correto dizer que

A) a atribuição de instituir tributos pode ser delegada, desde que mediante lei e apenas para entidades de direito público.

B) de acordo com o Código Tributário Nacional, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a entidades privadas.

C) caso tenha sido regularmente delegada a atribuição das funções de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, tal delegação compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

D) a competência tributária residual é conferida à União, para que, por meio de lei ordinária, possa instituir impostos não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já previstos na Constituição Federal.

66 **(MPE-GO/Promotor de Justiça Substituto – 2015) Tendo como referência o sujeito ativo da obrigação tributária e a competência tributária, assinale das alternativas abaixo a única correta:**

A) O titular da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência legislativa, que é indelegável em nenhuma hipótese.

B) Competência para instituir tributo se confunde com a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, que é chamada de capacidade tributária ativa.

C) Segundo a conceituação de competência tributária a Constituição Federal é fonte originária para criação de tributos.

D) O sujeito ativo da obrigação tributária será aquele competente para exigir o cumprimento único e exclusivo da obrigação principal que é indelegável e deriva da própria competência tributária designada pela Constituição.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

67 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A Assembleia Legislativa do estado X aprovou modalidade de substituição tributária para o setor supermercadista, atribuindo a responsabilidade tributária aos fornecedores de produtos e mercadorias. Em decorrência da norma recém-publicada, o governador do estado editou decreto específico para a fixação de obrigações acessórias aplicáveis aos substitutos tributários e para alteração da data de vencimento da obrigação principal de recolhimento do ICMS, suprindo lacuna verificada na lei reguladora em relação à operacionalização do regime de substituição tributária. Considerando essa situação hipotética, pode-se afirmar que o referido decreto é qualificado como norma complementar e, diante da ausência de determinação específica, entra em vigor trinta dias após a sua publicação.**

68 **(CESPE/ANALISTA/SEPRO – 2013) A CF previu que as normas gerais de direito tributário seriam objeto de lei complementar; todavia, até a presente data, essas normas gerais são as estabelecidas por meio de uma lei instituída como lei ordinária em sentido formal.**

69 **(CESPE/PROCURADOR/BACEN – 2013) Suponha que determinado estado da Federação pretenda instituir tributo de sua competência, conforme dispositivo constitucional, e não concorde com a base de cálculo definida na lei complementar federal que a instituiu. Nessa situação hipotética, o referido estado**

A) é independente e autônomo em relação a qualquer comando normativo externo.

B) tem competência para definir, por meio de decreto, a base de cálculo do imposto.

C) pode instituir o tributo como entender melhor visto que a situação envolve competência tributária comum.

D) não pode, de maneira nenhuma, alterar base de cálculo definida na lei complementar federal.

E) somente poderá alterar a base de cálculo do imposto por meio de lei complementar estadual.

70 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) O direito tributário desfruta de autonomia perante os demais ramos do direito e, dada sua complexidade, não pode ser objeto de resoluções do Senado Federal.**

71 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) A respeito da disciplina das fontes do direito tributário, assinale a opção correta.**

A) Qualquer alteração no CTN deve ser feita por lei complementar ou por normas superiores, dada a determinação constitucional acerca da fixação de normas gerais de direito tributário.

B) O CTN não considera normas complementares do direito tributário as práticas reiteradas das autoridades administrativas.

C) Os convênios fiscais entre a União, os estados, o DF e os municípios não veiculam a prática de assistência mútua, pois a atuação desses entes não é integrada.

D) Os tratados e as convenções internacionais não são aptos a revogar ou modificar a legislação tributária interna, pois não fazem parte da chamada legislação tributária.

E) Resolução do Senado Federal pode cominar penalidades para ações ou omissões contrárias aos dispositivos legais.

72 **(FGV/Auditor Fiscal Tributário da Receita Municipal/SEFAZ-MT – 2015) Determinado Estado da Federação aprova, por meio de lei complementar, uma taxa que vem depois a ser modificada por lei ordinária em relação a dois de seus comandos: alíquota e base de cálculo. Com base no exposto, assinale a afirmativa correta.**

A) A lei ordinária é inválida, pois não pode alterar a lei complementar.

B) A lei ordinária é válida, pois a matéria por ela regulada não é reservada a uma lei complementar.

C) A lei ordinária é válida em relação à alíquota mas não em relação à base de cálculo.

D) A lei ordinária é válida em relação à base de cálculo mas não em relação à alíquota.

E) A lei ordinária é inválida e sequer poderá ser convalidada por lei complementar superveniente.

73 **(CESPE/Juiz Federal Substituto/TRF – 5ª REGIÃO – 2015) Considerando um acordo bilateral celebrado entre Brasil e Bolívia, no qual a União tenha concedido isenção de tributos estaduais e municipais para as operações do gasoduto Brasil-Bolívia, assinale a opção correta com base na jurisprudência do STF.**

A) Tratado internacional na área tributária, desde sua assinatura, pode ser invocado por particulares para a defesa de seus direitos na esfera tributária.

B) Ao estabelecer como princípio regente nas relações internacionais a integração econômica com os países latino-americanos, a CF alterou o modo como o Brasil deve interpretar e integrar os tratados e convenções internacionais às normas nacionais.

C) O acordo em questão é inconstitucional em virtude de ferir a vedação constitucional da instituição de isenção heterônoma pela União.

D) O Estado Federal brasileiro, por ser representado pela União, não ultrapassou os limites do seu poder tributário ao instituir a referida isenção de tributos de competência de estados e municípios.

E) Os tratados internacionais revogam as leis ordinárias, desde sua assinatura pelas representações dos países, pois vige, no nosso ordenamento jurídico, o postulado da aplicabilidade imediata dos tratados na área tributária.

74 **(FUNDEP/Auditor/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG – 2015) Sobre Direito Financeiro e/ou Direito Tributário, assinale a alternativa INCORRETA.**

A) A previsão constitucional geral é de que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções admitidas pela Constituição.

B) O Distrito Federal é competente para instituir, além de outros tributos, os impostos municipais.

C) Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo os fatos geradores, alíquotas, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição de 1988.

D) É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

E) Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

75 **(FGV/Fiscal de Tributos/Prefeitura de Niterói – RJ – 2015) O Presidente, representando a República Federativa do Brasil, celebra tratado internacional com outros dois Estados soberanos, com o objetivo de incrementar a prestação de serviços de tecnologia para grandes projetos de infraestrutura. O acordo internacional, após todos os trâmites legislativos impostos pela ordem jurídica interna e internacional, passa a produzir seus efeitos, dentre os quais a isenção de todos os impostos incidentes nessa operação. Considerando que esses serviços estão incluídos na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 e a jurisprudência do STF, é correto afirmar que o tratado é:**

A) inconstitucional ao estabelecer isenção heterônoma, vedada pelo artigo 151, III, da Constituição Federal em vigor, o qual veda à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios;

B) constitucional, pois a vedação constitucional se volta à União, nada impedindo que a República Federativa do

Brasil, na qualidade de pessoa jurídica de direito público externo, celebre tratados e acordos internacionais de Direito Tributário;

C) constitucional, pois, nos termos da Constituição Federal, os tratados e convenções internacionais sobre tributação, desde que aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais;

D) inconstitucional, pois somente lei complementar federal poderia estabelecer isenção de tributos estaduais e municipais;

E) inconstitucional, pois a União somente pode conceder isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente conceder aos tributos de competência federal.

76 (CAIP-IMES/Procurador/Consórcio Intermunicipal Grande ABC – 2015) Cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

A) definição de tratamento análogo para as grandes empresas e empresas de pequeno porte.

B) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

C) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas microempresas.

D) recolhimento unificado e centralizado, admitida determinada retenção ou condicionamento.

77 (FCC/Juiz Substituto/TJ-RR – 2015) Os representantes dos 26 Estados brasileiros, bem como o Distrito Federal, foram convocados para reunião do CONFAZ, na cidade de Boa Vista/RR, com a finalidade de promover a celebração de um convênio que permitiria concessão de isenção do ICMS relativa a determinadas operações internas com mercadorias. Esse convênio era de interesse único e exclusivo do Estado de Roraima.

Outras questões, de natureza interna do CONFAZ, também foram objeto de deliberação.

A essa reunião, presidida por representante do Governo federal, deixaram de comparecer os representantes dos Estados do Amazonas, da Bahia, de Goiás, do Rio Grande do Norte e de Santa Catarina.

Todos os representantes presentes votaram pela aprovação do convênio que permitia a concessão da isenção pretendida pelo Estado de Roraima.

O Estado de Goiás, embora ausente da reunião, publicou decreto, no décimo dia subsequente ao da publicação do convênio no Diário Oficial da União, por meio do qual rejeitou o convênio firmado em Boa Vista.

Considerando a disciplina estabelecida na Lei Complementar n° 24/75 a respeito da celebração de convênios, é correto afirmar que

A) a isenção pleiteada pelo Estado de Roraima foi concedida, pois o referido convênio foi ratificado.

B) as regras desta Lei Complementar também se aplicam à concessão de créditos presumidos do ICMS e à redução de base de cálculo desse imposto.

B) as deliberações dessa reunião não produziram efeitos, pelo simples fato de que cinco unidades federadas deixaram de comparecer a ela.

D) a rejeição do convênio pelo Estado de Goiás não impediu sua aprovação, na medida em que mais de quatro quintos das unidades federadas o ratificaram.

E) este convênio é inconstitucional, porque é vedado celebrar convênios que disponham que a aplicação de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

78 (ESAF/ARFB – 2012) Em matéria tributária, de acordo com a Constituição Federal, compete à Lei Complementar, EXCETO,

A) instituir as limitações constitucionais ao poder de tributar.

B) dispor sobe obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

C) estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.

D) dispor sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

E) estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

79 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Considere as assertivas a seguir e assinale a opção correta.

I. A legislação tributária dos Estados e do Distrito Federal somente vigora nos respectivos territórios, com exceção da extraterritorialidade reconhecida em convênio de que participem.

II. Quando houver norma especial tributária dispondo sobre determinada matéria ficam afastadas as disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral.

III. As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, em matéria tributária, entram em vigor trinta dias após a data de sua publicação.

A) Os itens I, II e III estão corretos.

B) Somente os itens I e II estão corretos.

C) Os itens I, II e III estão incorretos.

D) Somente os itens II e III estão corretos.

E) Somente os itens I e III estão corretos.

80 (ESAF/PGFN – 2012) Sobre os tratados e as convenções internacionais em matéria tributária, a teor do disposto no Código Tributário Nacional, revogam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Sobre o tema, é INCORRETO afirmar que:

A) consoante entendimento do STF, ainda quando fundados em tratados de integração, como no âmbito do Mercosul, os tratados e convenções internacionais só produzem efeito internamente após se completar o ciclo de aprovação interna previsto na Constituição Federal.

B) a expressão “revogam” não cuida, a rigor, de uma revogação, mas de uma suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

C) as normas classificadas pela doutrina como *soft law*, que irradiam seus efeitos tanto no âmbito do direito internacional público como no privado, devem ser vistas apenas como fonte indireta de direito tributário.

D) o sistema constitucional brasileiro não consagra o princípio do efeito direto e nem o postulado da aplicabilidade imediata dos tratados e convenções internacionais.

E) internamente, os tratados internacionais são equivalentes às leis ordinárias nacionais, salvo nas exceções constitucionalmente previstas, em que as normas de tratados sobre direitos humanos são equiparados às normas constitucionais. Há, portanto, hierarquia entre os próprios tratados.

81 (ESAF/ATRFB – 2012) Responda às perguntas abaixo e, em seguida, assinale a opção correta.

Os decretos que apenas em parte versem sobre tributos compreendem-se na expressão “legislação tributária”?

A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, relativa às obrigações principais ou acessórias, somente se pode estabelecer mediante lei?

Segundo o Código Tributário Nacional, a atualização do valor monetário da base de cálculo, de que resulte maior valor do tributo, pode ser feita por ato administrativo, em vez de lei?

A) Não, não e não.

B) Sim, sim e sim.

C) Não, não e sim.

D) Não, sim e não.

E) Sim, não e não.

82 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre o decreto em matéria tributária, assinale a opção INCORRETA.

A) Em geral, possui a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.

B) Não se limita a reproduzir as leis, podendo inovar com relação à criação de deveres e obrigações, desde que não extrapole aquelas.

C) Sendo o regulamento da lei, embora não possa modificá-la, tem a missão de explicá-la e de prover minúcias não abrangidas pela norma geral editada pelo Legislativo.

D) No âmbito estadual, cabe ao Governador do estado, e no âmbito municipal, ao Prefeito a edição de decretos regulamentando as leis federais, estaduais e municipais.

E) Não se sujeita, quer no controle concentrado, quer no controle difuso, à jurisdição constitucional.

83 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) No que se refere à tributação, são consideradas normas complementares:

A) os atos normativos exarados pelas autoridades administrativas e os decretos expedidos pelo Presidente da República.

B) as portarias expedidas pelo Ministro da Fazenda e as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

C) os convênios que entre si celebrem a União e os Estados e os tratados internacionais.

D) os decretos, as portarias e as instruções normativas expedidas pela Receita Federal.

E) as decisões dos órgãos coletivos e singulares de jurisdição administrativa, independentemente de previsão em lei.

84 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre a vigência da legislação tributária, assinale a opção INCORRETA.

A) Entende-se por vigência a aptidão de uma norma para qualificar fatos, desencadeando seus efeitos de direito.

B) Vigência e eficácia, atributos normativos que costumam existir simultaneamente, no Direito Tributário podem existir separadamente.

C) Pode-se ter no Direito Tributário norma vigente mas não eficaz, como no caso das que majorem tributos, que em geral têm sua eficácia diferida para o início do exercício financeiro seguinte ao qual foi publicada; todavia, não se admite norma eficaz e não vigente.

D) As normas constitucionais de eficácia limitada constituem exemplo de norma que, embora em vigor, não está apta a produzir efeitos.

E) No caso das leis que necessitem regulamentação, é lícito ao regulamento, sem alterar o mandamento legal, estabelecer o termo *a quo* de incidência da novel norma tributária, não podendo ser interpretado, todavia, de forma a surpreender o contribuinte.

85 (FGV/XV OAB – 2014) O art. 146, III, a, da Constituição Federal estabelece que lei complementar deve trazer a definição dos fatos geradores, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Caso não exista lei complementar prevendo tais definições relativamente aos impostos estaduais, os estados:

A) não podem instituir e cobrar seus impostos, sob pena de violação do Art. 146 da Constituição.

B) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que celebrem convênio para estabelecer normas gerais.

C) podem instituir e cobrar seus impostos, pois possuem competência legislativa plena até que a lei complementar venha a ser editada.

D) podem instituir e cobrar seus impostos, desde que seja publicada Medida Provisória autorizando.

86 (FGV/XIV OAB – 2014) Empresa X, constituída em 1980, entrou com ação na Justiça Federal impugnando a cobrança da Contribuição Sobre o Lucro – CSLL, alegando que, apesar de prevista no art. 195, I, c, da Constituição Federal, trata-se de um tributo que tem o lucro como fato gerador. Dessa forma, haveria um bis in idem em relação ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (art. 153, III da CRFB), o que é vedado pelo próprio texto constitucional. A partir do caso narrado e considerando a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, assinale a afirmativa correta.

A) A empresa tem razão porque os dois tributos têm o lucro como fato gerador, o que é vedado pela Constituição Federal.

B) A empresa, por ter sido constituída anteriormente à Constituição Federal de 1988, tem direito adquirido a não pagar a CSLL.

C) A empresa não tem razão, porque ambos os tributos estão previstos na CRFB.

D) A empresa tem razão, pela clara violação à vedação ao confisco prevista no Art. 150, IV, da CRFB.

87 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Com relação à Legislação Tributária, analise as afirmativas a seguir.

I. As portarias expedidas por autoridade administrativa caracterizam-se como normas complementares no direito tributário.

II. Os decretos regulamentadores visam interpretar e integrar o conteúdo das leis tributárias a que se relacionam.

III. O contribuinte que cumpre a orientação dada pela autoridade administrativa, que esteja equivocada, fica isento de pagar multa.

IV. O parcelamento de débito tributário, por ser espécie de moratória, deve ser obrigatoriamente veiculado por meio de lei.

Assinale:

A) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.

B) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.

C) se somente as afirmativas II e IV estiverem corretas.

D) se somente as afirmativas III e IV estiverem corretas.

E) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.

88 (FGV/JUIZ DE DIREITO/TJ/AM – 2013) A Constituição da República prevê que "cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" (Art. 146, inciso III, alínea *a*). O Estado do Amazonas institui, por meio de Lei Complementar, uma determinada taxa, cujo percentual vem a ser, depois, majorado por Lei Ordinária, que expressamente observa o princípio da anterioridade (tanto em relação ao exercício financeiro quanto ao decurso do prazo mínimo de 90 dias). Assinale a alternativa que é consentânea com o entendimento do STF sobre o assunto.

A) A lei ordinária é válida, pois alterou lei complementar cuja eficácia era de lei ordinária, por versar tema não reservado à lei complementar.

B) A lei ordinária é inconstitucional por contrariar lei complementar.

C) Ambas as leis são inconstitucionais porque o Estado não pode instituir taxa.

D) A lei complementar é inconstitucional por usurpar competência de lei ordinária, e por isso não produziu qualquer efeito.

E) A lei ordinária poderia aumentar a taxa, mas só depois da revogação da lei complementar.

89 (FGV/JUIZ DE DIREITO/TJ/AM – 2013) A Constituição da República prevê, em seu art. 145, que "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas". Isso significa que:

A) estas são as únicas espécies tributárias admitidas pela Constituição.

B) estas são as únicas espécies tributárias admitidas pelo Supremo Tribunal Federal.

C) estas são as espécies tributárias que podem ser instituídas tanto pela União quanto pelos Estados/DF e Municípios, sem prejuízo de outras previstas na própria Constituição da República.

D) estas são as espécies tributárias que podem ser instituídas tanto pela União quanto pelos Estados/DF e Municípios, sem prejuízo de outras previstas na Constituição dos Estados ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

E) os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais não têm natureza tributária.

90 (CESPE/Defensor Público Federal de Segunda Categoria/DPU – 2015) Julgue o seguinte item com base nas normas gerais de direito tributário.

Os costumes, como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, não são expressamente citados entre as fontes destinadas a colmatar lacunas na legislação tributária; eles são, sim, considerados normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos.

91 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a expressão legislação tributária compreende

I. o decreto publicado por determinado Estado, regulamentando a lei do IPVA por ele instituído.

II. o convênio celebrado entre os Estados brasileiros, nos termos de lei complementar, para disciplinar matéria relacionada com a concessão de determinadas isenções no âmbito do ICMS.

III. a decisão de órgão de jurisdição administrativa tributária, versando sobre matéria de ICMS, sendo que a lei do processo administrativo tributário deste Estado não atribui eficácia normativa a tais decisões.

IV. a lei ordinária de um Município brasileiro, versando sobre remunerações e salários das autoridades fiscais daquela pessoa jurídica de direito público.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) II e III.

B) II, III e IV.

C) I e II.

D) I, III e IV.

E) I e IV.

92 (VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador Geral/Prefeitura de Caieiras-SP – 2015) Tratando-se de legislação tributária, é correto afirmar que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

A) são normas complementares.

B) são fontes principais do Direito Tributário.

C) têm força de lei.

D) equiparam-se às leis para fins de instituição de tributos.

E) podem estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidades.

93 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) Considere as proposições a seguir, com base no CTN:

I. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento farse-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

II. A observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

III. A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

Está correto o que se afirma em

A) III, apenas.

B) I, apenas.

C) I, II e III.

D) II e III, apenas.

E) I e II, apenas.

94 (FCC/Juiz Substituto/TJ-RR – 2015) O Código Tributário Nacional estabelece que, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, a lei tributária que

A) outorga isenções.

B) cria obrigações acessórias para o sujeito passivo.

C) define o fato gerador do tributo.

D) define infrações.

E) fixa percentuais de juros de mora.

95 (CESPE/Juiz de Direito Substituto/TJ-DF – 2015)

Em decreto expedido pelo governador do DF, em 8/8/2012, a data do pagamento do ICMS, inicialmente

estipulada para o dia cinco, foi antecipada para o dia primeiro do mês seguinte ao fato gerador do imposto. Pelo mesmo instrumento normativo, também foram alteradas a guia do recolhimento do imposto, que passou a ter novos códigos, conforme o tipo de mercadoria, e a multa de mora, que deixou de ser mensal, no percentual de 30% sobre o valor do tributo em atraso, e passou a ser diária – 1%, limitada a 30%. Sem atentar para tal alteração, um contribuinte recolheu, em 4/3/2013, por meio da guia antiga, o tributo relativo a fato gerador ocorrido em fevereiro de 2013.

Em relação a essa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) A mudança da data de recolhimento por decreto é válida, visto que não implica majoração de tributo com alteração de alíquota e de base de cálculo.

B) A antecipação do recolhimento do tributo significa um gravame para o contribuinte, visto que altera o seu fluxo financeiro, e, por ter direta relação com o aspecto temporal do fato gerador da obrigação tributária, deveria ter sido proposta por meio de lei, e não de decreto.

C) A mudança da data de recolhimento por decreto é válida, assim como a alteração na multa, por resultar, no caso apresentado, a aplicação da penalidade mais recente em redução de 30% para 1%, aplicando-se o art. 112 do CTN, que, em termos de punição, determina a aplicação da norma mais favorável.

D) O recolhimento por meio da guia antiga implica o não pagamento do tributo, de modo que o contribuinte em questão estará inadimplente até novo pagamento do tributo, nos termos do referido decreto.

E) Por força do princípio da legalidade, são inválidas tanto a antecipação da data do pagamento quanto a alteração de guia e da multa.

96 (FCC/PGM/PE – 2014) Considere as seguintes afirmações:

I. O contribuinte recifense que observar as decisões colegiadas de órgãos de jurisdição administrativa municipal, com ou sem eficácia normativa, não deve ser penalizado por infração à legislação tributária do Município.

II. A obediência às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas municipais recifenses serve de motivação para a exclusão dos juros de mora em eventuais cobranças por atrasos no pagamento dos tributos municipais.

III. Eventual convênio celebrado entre o Estado de Pernambuco e o Município do Recife é considerado norma complementar das leis municipais, sendo que sua observância obsta a eventual imposição de penalidades.

Está correto o que consta APENAS em:

A) II e III.

B) I.

C) II.

D) III.

E) I e III.

97 (FCC/PGM/PE – 2014) Procurador Judicial do Município do Recife, a fim de não ser surpreendido em suas atividades por eventuais equívocos quanto à data da entrada em vigor de dispositivos normativos de seu interesse, deve ter conhecimento do que dispõe o Código Tributário Nacional sobre a matéria. Partindo de premissa quanto à inexistência de legislação específica em âmbito municipal em sentido contrário ao ali disposto, em vigor, é correto afirmar:

A) Decisão de órgão singular de jurisdição administrativa que tenha, legalmente, eficácia normativa entra em vigor 15 dias após a data de sua publicação.

B) Ato normativo expedido pelo Secretário de Finanças do Município adquire vigência 30 dias após a sua publicação.

C) Decisão de órgão singular de jurisdição administrativa que tenha, legalmente, eficácia normativa entra em vigor 30 dias após a data de sua publicação.

D) Decisão de órgão coletivo de jurisdição administrativa que tenha, legalmente, eficácia normativa entra em vigor 45 dias após a data de sua publicação.

E) Ato normativo expedido pelo Secretário de Administração do Município adquire vigência 45 dias após a sua

publicação.

98 **(FCC/AFTE/SP – 2013) A Lei Complementar tem grande importância no Sistema Tributário Nacional. De acordo com a Constituição Federal de 1988, por meio desse instrumento:**

A) são reguladas as limitações ao direito de tributar, previstas na Constituição Federal, bem como são estabelecidas normas gerais em matéria tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

B) a União, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, pode instituir impostos extraordinários.

C) a União pode instituir impostos não previstos na Constituição, mesmo que, pela excepcionalidade, tenham fato gerador e base de cálculo de impostos iguais aos existentes na Constituição Federal.

D) são estabelecidas normas gerais em matéria tributária, dentre elas a definição dos tributos e suas espécies, bem como, são instituídos os impostos discriminados na Constituição com os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

E) são previstas as percentagens de repartição de receita tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

99 **(FCC/ANALISTA DE PROCURADORIA/BA – 2013) É matéria reservada à lei, salvo:**

A) fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo.

B) cominação de penalidades para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos.

C) hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

D) definição do fato gerador da obrigação tributária principal e seu sujeito passivo.

E) atualização monetária da respectiva base de cálculo do tributo.

100 **(FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Sobre as fontes do Direito Tributário é correto afirmar que:**

A) a Instrução Normativa derroga a lei instituidora do tributo naquilo que for do âmbito de competência da autoridade administrativa com atribuição para editá-la, já que norma especial derroga norma geral.

B) a Constituição Federal autoriza expressamente a instituição ou majoração de todos os tributos por meio de medida provisória, desde que se trate de tributo de competência da União.

C) somente a lei em sentido estrito é fonte instituidora de tributos, especialmente impostos.

D) a fixação das alíquotas máximas do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação – ITCD e das alíquotas mínimas do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA se dá por Resolução do Senado Federal.

E) a lei complementar em matéria tributária é hierarquicamente superior à lei ordinária em qualquer hipótese em que venha a ser exigida, quer quando fixa normas gerais, quer quando seja fonte instituidora de tributos.

101 **(FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Sobre lei complementar em matéria tributária, é correto afirmar que:**

A) o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS estão definidos no Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar.

B) é a única fonte para instituir as contribuições de intervenção no domínio econômico, de competência federal e estadual.

C) o Imposto Residual, de competência da União, é instituído por lei complementar, tal qual o Imposto Extraordinário instituído em caso de guerra externa ou sua iminência.

D) é a fonte legislativa prevista na Constituição Federal para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tal como definição de obrigação e crédito tributário.

E) é fonte instituidora de impostos e taxas não discriminados na Constituição Federal, desde que atrelados à competência residual da União.

102 **(FCC/PGE/SP – 2012) “Fulano de Tal”, viúvo, faleceu, deixando um herdeiro, no dia 30/10/1968, na vigência de Lei Estadual de 1966, que dispunha a respeito do imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Referida norma estabelecia que não eram tributadas as heranças, desde que a parte de cada herdeiro não ultrapassasse o valor de Cr$ 500.000,00 (quinhentos mil cruzeiros). O inventário dos bens deixados por**

“Fulano de Tal” foi ajuizado no dia 31.01.2012, na vigência da Lei Estadual nº 10.705/2000, com as alterações introduzidas pela Lei Estadual nº 10.992/2001, e prevê a isenção do patrimônio total do espólio cujo valor não ultrapassar 7.500 UFESPs. Não há, ainda, qualquer manifestação jurisdicional do processo. Ambas as normas contêm previsão estabelecendo que o prazo para o recolhimento somente passa a correr a partir da intimação judicial para pagamento do imposto devido.

Dados:

I. Cr$ 700.000,00 (setecentos mil cruzeiros) era o valor total do espólio, constituído de um imóvel.

II. Hoje, o valor total do espólio soma R$ 400,00 (quatrocentos reais).

III. Atualmente, 7.500 (UFESPs representam R$ 138.300,00 (cento e trinta e oito mil e trezentos reais).

Referida transmissão de bens:

A) não será tributada, pois incide a isenção tipificada na lei de 1966.

B) não será tributada, por conta da retroatividade benéfica da Lei nº 10.705/2000.

C) será tributada, pela aplicabilidade da lei de 1966 com a isenção prevista na Lei nº 10.705/2000.

D) não será tributada, pois ocorreu a prescrição.

E) será tributada, por conta da ultra-atividade da lei de 1966.

103 (FCC/PROCURADOR/ARCE – 2012) Sobre os tratados internacionais em matéria tributária, é correto afirmar:

A) Serão equivalentes às emendas constitucionais, quando incorporados ao direito interno.

B) As isenções de tributos incidentes sobre a importação, veiculados por tratado internacional, dependerão de aprovação de todos os Estados da Federação, por meio de CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

C) As isenções de tributos internos, originadas de tratados internacionais, subscritas pelo Presidente da República, na condição de Chefe de Governo, apenas podem ser veiculadas na ordem interna por meio de lei complementar.

D) São considerados normas de Direito Tributário e ingressam na ordem jurídica interna por decreto legislativo.

E) Após sua ratificação, são submetidos ao Congresso Nacional, para que sejam aprovados por meio de resolução.

104 (FCC/AFTE/SP – 2012) Uma lei hipotética do município de São Paulo reduziu de 50% para 30% o percentual da penalidade aplicável ao sujeito passivo que descumpriu uma determinada obrigação tributária. Esse novo percentual de penalidade se aplica:

A) apenas às infrações cometidas após a data em que essa lei entrou em vigor.

B) apenas às infrações cometidas antes da data em que essa lei entrou em vigor.

C) em relação às infrações cometidas tanto antes, como depois, da data em que essa lei entrou em vigor.

D) em relação a todas as infrações cometidas depois da entrada da lei em vigor e, em relação àquelas cometidas antes dessa data, somente em relação aos processos não definitivamente julgados.

E) em relação a todas as infrações cometidas depois da entrada da lei em vigor e, em relação àquelas cometidas antes dessa data, somente em relação aos processos não definitivamente julgados e desde que a nova lei mencione expressamente produzir efeitos retroativos.

105 (FCC/AFTE/SP – 2012) A legislação tributária de um determinado município paulista atribui eficácia normativa às decisões de seus órgãos coletivos de jurisdição administrativa. Esse órgão, por sua vez, em determinada ocasião, proferiu decisão administrativa dessa natureza, concluindo pela não incidência de um determinado tributo municipal. Esse entendimento, todavia, não reflete a jurisprudência firmada nos tribunais judiciais superiores, que têm sido em sentido diverso, pela incidência desse tributo. Com base na regra da legislação municipal que atribui eficácia normativa às decisões de seus órgãos coletivos de jurisdição administrativa, muitos munícipes deixaram de pagar o referido tributo, seguindo o entendimento desse tribunal administrativo. A fiscalização, porém, tomando ciência de que os tribunais judiciais superiores firmaram entendimento em sentido diverso, pela incidência desse tributo, adotou a mesma interpretação da legislação firmada nos tribunais superiores e passou a fazer o lançamento do referido tributo, observando os prazos decadenciais. Relativamente a essa situação, a Fazenda Pública municipal:

A) poderá reclamar o tributo devido, mas não poderá impor penalidades, nem reclamar juros de mora ou atualização monetária pelo imposto pago extemporaneamente.

B) poderá reclamar o tributo devido, bem como impor penalidades e reclamar juros de mora e atualização monetária pelo tributo pago extemporaneamente.

C) poderá reclamar o tributo devido e impor penalidades, mas não poderá reclamar juros de mora ou atualização monetária pelo imposto pago extemporaneamente.

D) poderá reclamar o tributo devido, impor penalidades e reclamar atualização monetária sobre o imposto pago extemporaneamente, pois isso não implica aumento da base de cálculo do imposto, mas não poderá reclamar juros de mora pelo imposto pago extemporaneamente.

E) nada poderá reclamar do contribuinte, nem mesmo o valor nominal do tributo, pois ele agiu em conformidade com decisão proferida em processo administrativo tributário à qual a lei daquele município atribui eficácia normativa.

106 (FCC/AFTE/SP – 2012) Siglas utilizadas:

Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI

Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU

Código Tributário Nacional – CTN

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

Um município brasileiro, desconsiderando as regras de direito privado a respeito de transmissões onerosas e doações de bens e direitos, inseriu, na lei ordinária que instituiu o ITBI naquele município, uma regra jurídica que equiparava as doações de imóveis, feitas entre parentes em linha reta e entre parentes em linha colateral, até o terceiro grau, a transmissões onerosas e, com base nessa norma legal, passou a cobrar o ITBI sobre essas transmissões. Nesse caso, a norma municipal acima referida:

A) não poderia ter sido criada pelo município, pois é competência dos Estados, e não dos municípios, legislar sobre o ITBI.

B) não poderia ter sido criada pelo município, pois ela fere norma geral de direito tributário que impede que a pessoa jurídica de direito público edite norma para alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

C) poderia ter sido criada pelo município, pois é competência dos municípios legislar sobre o ITBI.

D) poderia ter sido criada pelo município, desde que o município firmasse convênio com o Estado no qual ele está localizado, transferindo a competência tributária do Estado para a competência tributária do município.

E) poderia ter sido criada pelo município, desde que o município firmasse convênio com o Estado no qual está localizado, transferindo a competência tributária do Estado para a do município e promovendo repartição de receita com o ente estadual, de modo que este recebesse em repasse a mesma importância que receberia se a operação tivesse sido tributada pelo ITCMD.

107 (FCC/AFTE/SP – 2012) A autoridade competente para aplicar a lei tributária municipal, estando diante de norma legal a partir da qual se podem erigir diferentes interpretações, deverá interpretá-la de maneira mais favorável ao:

A) acusado, quando essa lei tributária estiver definindo infrações ou cominando penalidades.

B) contribuinte, no tocante à alíquota e à base de cálculo aplicáveis a um determinado tributo.

C) contribuinte acusado, no tocante à alíquota e à base de cálculo aplicáveis a um determinado tributo, bem como às penalidades passíveis de imposição a ele.

D) contribuinte, no tocante à alíquota aplicável a um determinado tributo.

E) sujeito passivo de obrigação acessória, quanto à extensão dos prazos para cumprimento de obrigação acessória.

108 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um determinado município paulista, ao instituir o ISS, imposto de competência municipal, criou, na mesma lei ordinária, várias obrigações acessórias, no interesse da arrecadação e fiscalização desse

imposto. Com relação à referida lei ordinária, é correto afirmar que:

A) ela não poderia ter criado obrigações acessórias, pois isso é atribuição de decreto.

B) ela não poderia ter criado obrigações acessórias, pois isso é atribuição de normas regulamentares e infrarregulamentares.

C) não há irregularidade alguma em ela ter criado obrigações acessórias.

D) lei ordinária só pode criar obrigação principal e normas infralegais só podem criar obrigações acessórias.

E) cabe à lei complementar criar tanto obrigações principais, como obrigações acessórias.

109 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) Sobre os tratados internacionais em matéria tributária, assinale a opção correta:

A) Os tratados internacionais firmados entre a República Federativa do Brasil e outros países com a finalidade de evitar a bitributação prevalecerão em relação à legislação tributária ordinária tão logo seus instrumentos sejam depositados no âmbito internacional.

B) Os tratados internacionais firmados entre a República Federativa do Brasil e outros países com a finalidade de evitar a bitributação deverão prevalecer em relação à legislação tributária ordinária, assim que seja aprovada a necessária Resolução do Congresso Nacional que os homologue internamente.

C) Os tratados internacionais firmados com a finalidade de evitar a bitributação entre dois países, após aprovação em dois turnos em ambas as casas do Congresso Nacional, deverão prevalecer em relação à legislação tributária ordinária e servirão de parâmetro para o controle de sua constitucionalidade.

D) Os tratados internacionais firmados com a finalidade de evitar a bitributação entre dois países, uma vez assinados e devidamente publicado o Decreto Legislativo respectivo, deverão prevalecer em relação à legislação tributária ordinária.

E) Os tratados internacionais, assinados pela República Federativa do Brasil com o objetivo de evitar a dupla tributação em relação a outros países, não deverão prevalecer em relação à legislação tributária ordinária.

110 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) Sobre o papel da Lei Complementar em matéria tributária é ERRADO afirmar:

A) Somente Lei Complementar Federal poderá dispor sobre a definição do prazo de prescrição do crédito tributário, assim como seu termo inicial e causas de suspensão e interrupção, o que condicionará o exercício da competência tributária de Estados e Municípios.

B) É permitido à União estabelecer, mediante Lei Complementar, regime diferenciado e simplificado de recolhimento de tributos federais para microempresas e empresas de pequeno porte.

C) Dentre os papéis destacados à Lei Complementar Federal em matéria tributária não se encontra o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas de determinados impostos.

D) Cabe à União Federal instituir, mediante lei complementar, o tributo conhecido como empréstimo compulsório, com a finalidade de realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse da nação.

E) É atribuição da União estabelecer, por lei complementar, empréstimo compulsório destinado ao atendimento de despesas classificadas como extraordinárias, decorrentes de guerra externa, iminência de guerra externa ou calamidade pública.

111 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014) Assinale a alternativa INCORRETA.

Em relação à lei complementar em matéria tributária:

A) Compete à lei complementar regular os conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

B) Compete à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

C) Compete à lei complementar estabelecer normas gerais sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

D) Compete à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

E) Segundo a orientação do Supremo Tribunal Federal, matéria veiculada por lei complementar só pode ser revogada

por lei complementar, mesmo que o objeto nela tratado não esteja, segundo a Constituição Federal, sujeito a essa espécie normativa.

112 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) A Lei ordinária n.º XXYY, disciplinando tributo da competência de certo Estado da Federação e cujo crédito é lançado por homologação, estabelece que a prescrição da ação para cobrança dos créditos decorrentes do referido tributo prescreve em 10 anos contados da constituição definitiva. Acerca do que dispõe a hipotética lei a respeito do prazo prescricional, é correto afirmar que o lapso temporal estabelecido:

A) está em consonância com o Código Tributário Nacional, que expressamente autoriza que, se a lei não fixar outro prazo, será ele de 5 anos.

B) está em consonância com o Código Tributário, que estabelece o prazo prescricional de 10 anos quando se tratar de tributo lançado por homologação.

C) está em consonância com o Código Tributário Nacional, pois engloba os prazos de decadência e prescrição, ambos de 5 anos cada.

D) está em descompasso com a Constituição Federal, eis que a prescrição tributária é matéria que compete à lei complementar.

E) está em descompasso com a lei civil, na medida em que a fixação do prazo prescricional deve seguir as regras determinadas pelo Código Civil, ainda que se trate de matéria tributária, por ser instituto regido pelo direito privado.

113 (FEBESE/ADVOGADO/JUCESC – 2013) Assinale a alternativa correta em matéria de Direito Tributário.

A) Não se admite a interpretação retroativa na aplicação da legislação tributária.

B) A expressão "legislação tributária" compreende apenas as leis e os decretos.

C) Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares da legislação tributária.

D) A observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas não exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

E) Constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

114 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Normas gerais de Direito Tributário são estabelecidas em:

A) Lei complementar.

B) Lei ordinária.

C) Emenda constitucional.

D) Ato infralegal.

E) Lei federal.

115 (VUNESP/PGM/BRAGANÇA PAULISTA/SP – 2013) É correto afirmar que:

A) aos Municípios é vedada a instituição de contribuição de melhoria.

B) nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o ICMS caberá ao Município onde ocorrer o consumo.

C) impostos de competência residual da União podem ser criados por lei ordinária.

D) empréstimos compulsórios da União podem ser criados por lei ordinária.

E) cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.

116 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Segundo o Supremo Tribunal Federal, a República Federativa do Brasil, em decorrência de sua atuação no âmbito internacional, poderá dispor sobre a isenção de impostos de competência estadual através de tratados e convenções internacionais.

117 (FCC/AUDITOR/TCE-AM – 2015) A Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, ... e

Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública (Lei Federal n° 4.320/1964). No exercício de 2014, o Estado do Amazonas inscreveu, em dívida ativa estadual, valores devidos por Carlos e originários de: (I) débitos de IPVA, não pagos por ele, (II) multas por infração à legislação do IPVA aplicadas a Carlos, e (III) multas de trânsito aplicadas a Carlos, por infração ao Código de Trânsito Brasileiro. De acordo com a Lei Federal n°4.320/1964, esses valores são classificados, respectivamente, como dívidas ativas

A) tributárias, não tributárias e não tributárias.

B) não tributárias, não tributárias e não tributárias.

C) tributárias, tributárias e tributárias.

D) não tributárias, tributárias e não tributárias.

E) tributárias, tributárias e não tributárias.

118 (CESPE/Juiz/TJ-DF – 2016) A respeito das normas do Código Tributário Nacional (CTN), assinale a opção correta.

A) A conversão de depósito em renda é causa de suspensão do crédito tributário.

B) Os dispositivos de lei relativos à instituição de imposto sobre o patrimônio ou a renda passam a vigorar noventa dias após a publicação da lei.

C) O estabelecimento de diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou de seu destino, é proibido aos estados, ao DF e aos municípios.

D) A capacidade tributária passiva depende da capacidade civil das pessoas naturais.

E) A contribuição de melhoria apresenta, como limite total, a despesa realizada e, como limite individual, o dobro do acréscimo de valor que resultar da obra pública para cada imóvel beneficiado.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	31	E	61	C	91	C
02	Errada	32	E	62	A	92	A
03	Certa	33	C	63	D	93	C
04	Certa	34	C	64	C	94	D
05	A	35	E	65	C	95	A
06	D	36	D	66	A	96	A
07	Certa	37	B	67	Errada	97	C

08	Errada	38	A	68	Certa	98	A
09	D	39	D	69	D	99	E
10	Errada	40	Errada	70	Errada	100	D
11	Errada	41	D	71	A	101	D
12	Errada	42	E	72	B	102	E
13	C	43	E	73	D	103	D
14	Errada	44	B	74	C	104	D
15	A	45	A	75	B	105	A
16	Certa	46	A	76	B	106	B
17	C	47	C	77	B	107	A
18	D	48	C	78	A	108	C
19	D	49	D	79	A	109	D
20	D	50	A	80	E	110	C
21	D	51	B	81	B	111	E
22	C	52	A	82	B	112	D
23	C	53	A	83	B	113	C
24	E	54	B	84	C	114	A
25	D	55	E	85	C	115	E
26	D	56	Errada	86	C	116	Certa

27	C	57	Certa	87	B	117	E
28	C	58	Errada	88	A	118	C
29	E	59	Errada	89	C		
30	E	60	Certa	90	Certa		

01 (CESPE/JUIZ SUBSTITUTO/TRF 5 – 2012) Assinale a opção correta de acordo com a CF, as normas gerais de direito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF.

A) Não é admissível o repasse, na fatura de energia elétrica, do encargo financeiro relativo à contribuição de integração social e à contribuição para o financiamento da seguridade social devidas pela concessionária.

B) O fato de a sociedade não ser localizada no endereço fornecido como domicílio fiscal não gera presunção de que ela tenha sido irregularmente dissolvida.

C) É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, mesmo que haja integral identidade entre uma base e outra.

D) O CTN adota expressamente o princípio do *non olet*, cuja aplicação implica tributação do produto da atividade ilícita, bastando, para tanto, que a hipótese de incidência da obrigação tributária se realize no mundo dos fatos.

E) O IR será norteado pelos critérios da generalidade, da seletividade e da progressividade, na forma da lei.

02 (ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN – 2015) Assinale a opção correta sobre Interpretação e Integração da Legislação Tributária.

A) Os princípios gerais de direito privado não podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas utilizados pela legislação tributária.

B) A lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

C) Interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado a legislação tributária que define infrações ou comine penalidades.

D) Somente a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, ou as Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios podem alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

E) Salvo disposição expressa, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre parcelamento, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei e não extingue o crédito tributário.

03 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) Determinado juiz se deparou com um processo em que não há norma expressa no direito brasileiro sobre matéria de natureza tributária.

Com base nessa situação hipotética e nas normas gerais de direito tributário previstas no CTN, julgue o item que se segue, a respeito da forma de integração da legislação tributária.

Se, cumprindo a ordem legal de integração, o juiz tiver de empregar a equidade, nenhuma pessoa poderá ser dispensada do pagamento de tributo devido em razão dessa forma de integração.

04 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Assinale a opção INCORRETA.

A) Nos casos de suspensão da exigibilidade de tributos, a lei deve ser interpretada literalmente.

B) No caso de outorga de isenção, a lei deve ser interpretada literalmente.

C) Na hipótese de exclusão do crédito tributário, a lei deve ser interpretada literalmente.

D) Nos casos de extinção do crédito tributário, a regra é a interpretação literal dos dispositivos.

E) Quando a legislação dispensa o cumprimento de obrigações acessórias, sua interpretação é literal, sem possibilidade de ampliação.

05 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Assinale a opção correta.

A) As leis interpretativas são admitidas em matéria tributária aplicando-se a ato ou fato pretérito, porém, nesse caso, o sujeito passivo fica sujeito às penalidades aplicáveis à infração aos dispositivos interpretados.

B) As leis interpretativas são admitidas em direito tributário, no entanto não podem ser aplicadas a ato ou fato pretérito.

C) A lei tributária é aplicável a ato ou fato pretérito quando deixa de cominar uma determinada penalidade, isso no

caso de ato não definitivamente julgado.

D) A lei tributária pode ser aplicada retroativamente, independente de o ato estar ou não definitivamente julgado, quando há cominação de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente na época da sua prática.

E) A legislação tributária não pode ser aplicada retroativamente somente atingindo os fatos geradores futuros e pendentes.

06 (ESAF/ARFB – 2012) O CTN determina que se proceda à interpretação literal sempre que se estiver diante de legislação tributária que disponha, entre outros, sobre a outorga de isenção. Tal regra permite as seguintes conclusões, com EXCEÇÃO de:

A) ainda que a interpretação literal preconizada pelo CTN tenha como objetivo evitar interpretações ampliativas, não se admite, porém, interpretação que venha a ser mais restritiva do que a própria lei.

B) a busca do real significado, sentido e alcance de benefício fiscal não configura ofensa à mencionada regra.

C) sua aplicação veda o emprego da analogia, mas não impossibilita uma interpretação mais ampla.

D) a requalificação de verba em razão de seus elementos essenciais, para fins de reconhecê-la isenta, em detrimento da terminologia adotada pela legislação previdenciária, é vedada ao Juiz, por força desta regra.

E) tal regra não constitui norma geral de interpretação da legislação que disponha sobre deduções de despesas na determinação da base de cálculo de tributos.

07 (FGV/ADVOGADO/CONDER – 2013) Com relação à interpretação autêntica da lei tributária, assinale a afirmativa correta.

A) É admitida na hipótese de aplicação retroativa da lei tributária.

B) É vedada, já que não cabe ao órgão do qual emanou a lei o poder de interpretá-la.

C) É admitida em nosso ordenamento jurídico, mas não exclui a aplicação de penalidades.

D) Ela estabelece, através da interpretação, um novo sentido para a legislação tributária.

E) Ela veda que a lei tributária possa retroagir, prejudicando o contribuinte.

08 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) O Estado Tétis concedeu, por meio da Lei n. 2.222/2011, isenção do imposto de transmissão *mortis causa* para os herdeiros do falecido que residam no imóvel inventariado, havendo um único imóvel a inventariar, desde que seu valor não ultrapasse R$ 100.000,00. Aberto o inventário de Cássio, verificou-se que dois de seus três herdeiros moram na única casa herdada, que tem o valor de mercado de R$ 95.000,00. O terceiro filho herdeiro mora em casa própria. A esse respeito, assinale a afirmativa correta.

A) Não é possível conceder a isenção aos três filhos de Cássio, por não estarem presentes todos os requisitos da lei.

B) A isenção deve ser concedida aos três herdeiros de Cássio, já que antes da partilha a herança é tratada como uma universalidade.

C) A isenção deve ser interpretada, no caso em análise, de forma ampliativa, em função do princípio da isonomia.

D) A isenção só pode ser concedida aos dois herdeiros que moram no imóvel, uma vez que a interpretação da lei é literal.

E) Os três herdeiros têm direito à isenção, por estarem na mesma ordem de sucessão, adotando-se a interpretação teleológica da lei.

09 (FUNCAB/Auditor Interno/SEFAZ-BA – 2014) Considerando os temas legislação tributária e obrigação tributária, é o que se afirma em:

A) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

B) O emprego da equidade poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

C) Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

D) A obrigação tributária principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

E) A autoridade administrativa não poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

10 (CESP/PROCURADOR DO MP/TCU-2015) Com relação às limitações do poder de tributar, vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária, sujeito ativo e domicílio tributário e responsabilidade dos sucessores, assinale a opção correta.

A) O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são subsidiariamente responsáveis pelos tributos devidos pelo autor da herança até a data da abertura da sucessão, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação.

B) Situação hipotética: A empresa Livros Técnicos S.A. adquiriu, a título oneroso, estabelecimento empresarial da empresa OBX Ltda. e, três meses depois dessa aquisição, a empresa OBX iniciou nova atividade empresarial, em outro ramo de comércio e indústria. Assertiva: Nesse caso, a Livros Técnicos S.A. será subsidiariamente responsável pelos débitos tributários devidos pela OBX até a data da alienação.

C) Em regra, considera-se como domicílio tributário o lugar da situação do bem ou da ocorrência dos atos ou fatos que derem origem à obrigação.

D) Admite-se que a legislação tributária conceda desconto pela antecipação do pagamento, exigindo-se, para tanto, que haja lei autorizativa específica nesse sentido.

E) A não incidência de contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportação configura hipótese de isenção tributária.

11 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/AP – 2014) Estado pretende dar aplicação a ato ou fato pretérito em face de lei nova tributária de caráter expressamente interpretativo com a finalidade de prescrever penalidade à infração dos dispositivos normativos por ela interpretados. Com base no Código Tributário Nacional, considere as seguintes afirmações:

I. Correto o entendimento do Estado, tendo em vista que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

II. Equivocado o entendimento do Estado, pois a possibilidade de aplicação pretérita só ocorreria tratando-se de ato não definitivamente julgado.

III. Equivocado o entendimento do Estado, pois nesse caso deve ser excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) II e III.

B) I.

C) II.

D) III.

E) I e III.

12 (FCC/PGM/MT – 2014) Considere os seguintes itens:

I. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

II. Em qualquer caso, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

III. Em qualquer caso, quando a lei seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

De acordo com o Código Tributário Nacional, há possibilidade de retroatividade da aplicação da lei APENAS em:

A) II e III.

B) I e III.

C) III.

D) II.

E) I.

13 (FCC/PGM/PE – 2014) Procurador Judicial do Município do Recife, recém-empossado no cargo, tem, como sua primeira tarefa consultiva, efetuar a interpretação de texto legal posto à sua apreciação pela Secretaria de Finanças do Município. Baseando-se para os fins dessa tarefa apenas nas regras de interpretação e de integração contidas no Código Tributário Nacional, considere as seguintes afirmações:

I. No interesse da arrecadação dos tributos municipais, deve ser empregado pelo Procurador Judicial o método analógico de integração tributária na exigência de taxas ainda não previstas em lei; porém, deve-se evitar a aplicação da equidade na dispensa de pagamento de tributo devido.

II. Em respeito ao princípio da legalidade, deve-se aplicar o método literal de interpretação da legislação tributária nas outorgas de isenção e, em respeito ao princípio da razoabilidade, o método literal não deve ser utilizado na dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias consideradas de menor importância.

III. Em caso de dúvida quanto à autoria de infração prevista em lei tributária, deve o Procurador Judicial interpretá-la da maneira mais favorável ao acusado.

Está correto o que consta APENAS em:

A) II e III.

B) III.

C) II.

D) I.

E) I e III.

14 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Considere as seguintes afirmações com relação à Interpretação e Integração da Legislação Tributária:

I. O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei; no entanto, o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido.

II. Lei tributária não pode alterar o conceito estipulado pela Constituição Federal para o fato gerador do ICMS da realização de operações relativas à circulação de mercadorias, a menos que seja para definir competência tributária.

III. No caso de dispensa de determinado critério de escrituração fiscal, a legislação de regência deve ser interpretada literalmente.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I.

B) II.

C) II e III.

D) I e III.

E) III.

15 (FCC/AFTE/SP – 2012) A autoridade competente para aplicar a lei tributária municipal, estando diante de norma legal a partir da qual se podem erigir diferentes interpretações, deverá interpretá-la de maneira mais favorável ao:

A) acusado, quando essa lei tributária estiver definindo infrações ou cominando penalidades.

B) contribuinte, no tocante à alíquota e à base de cálculo aplicáveis a um determinado tributo.

C) contribuinte acusado, no tocante à alíquota e à base de cálculo aplicáveis a um determinado tributo, bem como às penalidades passíveis de imposição a ele.

D) contribuinte, no tocante à alíquota aplicável a um determinado tributo.

E) sujeito passivo de obrigação acessória, quanto à extensão dos prazos para cumprimento de obrigação acessória.

16 **(TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) O Código Tributário prevê que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**

A) Pagamento do crédito tributário.

B) Outorga de isenção.

C) Cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

D) Capitulação do fato gerador.

E) Sobre as penas cominadas, em caso de dúvida.

17 **(VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) Considerando as disposições expressas no Código Tributário Nacional, assinale a alternativa que corretamente traduz um instituto tributário a respeito do qual a legislação tributária deva ser interpretada literalmente:**

A) Outorga de remição.

B) Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias principais.

C) Suspensão do crédito tributário.

D) Concessão de remissão.

E) Conversão do depósito em renda.

18 **(CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) Interpretação, em sentido restrito, é a busca do significado de uma norma.**

19 **(CEPERJ/ADVOGADO/UEZO – 2013) Nos termos do Código Tributário Nacional, a lei se aplica ao ato ou fato pretérito quando:**

A) majorar a penalidade prevista.

B) for constatado o não pagamento do tributo.

C) for definitivamente julgado o ato.

D) for interpretativa, exceto a multas decorrentes de infração.

E) prejudicar o contribuinte ou beneficiá-lo.

20 **(CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Lei, quando expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade a infração dos dispositivos interpretados:**

A) Aplica-se, em certos casos, a ato pretérito.

B) Jamais se aplica a fato pretérito.

C) Aplica-se exclusivamente a fatos futuros.

D) Aplica-se, em qualquer caso, a ato ou fato pretérito.

E) Aplica-se, relativamente, a ato pretérito.

21 **(FUNCAB/Auditor Fiscal – Tecnologia da Informação/SEFAZ-BA – 2014) Sobre legislação tributária, assinale a alternativa correta**

A) Os princípios gerais de direito privado são utilizados para a definição do alcance dos efeitos tributários dos seus institutos.

B) A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

C) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

D) Deve ser interpretada de maneira mais favorável ao Fisco a lei tributária que defina infrações e comine penalidades.

E) Os atos normativos das autoridades administrativas, conforme dispõe o CTN, entram em vigor 45 dias após a data da sua publicação.

22 **(FCC/PROCURADOR DE CONTAS/TCE-CE – 2015) Segundo disposição expressa no Código Tributário Nacional, NÃO se aplica exclusivamente a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre**

A) outorga de isenção.
B) hipótese de incidência tributária.
C) suspensão da exigibilidade do crédito tributário.
D) exclusão do crédito tributário.
E) dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória.

23 (FUNDATEC/Técnico Tributário da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2014) Considere uma situação em que a fiscalização tributária, ao se deparar com um caso concreto, fique em dúvida quanto à aplicação da penalidade prevista em uma determinada lei. Isso decorre da imprecisão e ambiguidade da redação legal. Em relação a esse assunto, analise as seguintes assertivas:

I. A lei deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato.
II. É o caso de lançamento de ofício, porquanto o crédito tributário é indisponível.
III. Somente poderá ser exigido tributo instituído pela Constituição Federal e não através da lei.
IV. A interpretação deve ser mais favorável ao sujeito passivo se a incerteza recair sobre a autoria.

Quais estão corretas?

A) Apenas I e II.
B) Apenas I e III.
C) Apenas I e IV
D) Apenas II e III.
E) Apenas II e IV.

24 (FUNDATEC/Técnico Tributário da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2014) É correto afirmar que:

A) A legislação tributária somente aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros, sob pena de violação do princípio da irretroatividade.
B) Em qualquer circunstância, a ordem jurídica não permite a aplicação retroativa da legislação tributária.
C) A lei interpretativa somente poderá retroagir quando for o caso de aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.
D) Considerando que os atos jurídicos são regidos pela lei da época em que ocorreram, lei posterior não poderá retroagir, ainda que suprima da ordem jurídica ato anteriormente praticado e definido como infração.
E) Dentre outras hipóteses, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei, vigente ao tempo da sua prática.

INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

25 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) É possível estender benefício fiscal a hipótese não alcançada pela norma legal por se tratar de interpretação mais favorável ao contribuinte.

26 (FUNDATEC/Auditor Fiscal da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2014) Segundo a codificação tributária, é correto afirmar que:

A) O emprego da analogia em matéria tributária restringe-se às hipóteses em que, havendo alguma lacuna na ordem jurídica, a sua colmatação estará adstrita ao surgimento da obrigação tributária principal.
B) Se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre extinção do crédito tributário.
C) É vedada a interpretação benigna em matéria tributária como meio para atingir a finalidade de coibir a sonegação fiscal.
D) Para a aplicação dos princípios gerais de direito público, é necessário ter sido anteriormente aplicada a analogia e os princípios gerais de direito tributário, no caso de integração da legislação tributária e não ter tido êxito.
E) Em face do princípio da irretroatividade constitucional, é inadmissível em qualquer circunstância a aplicação retroativa da legislação tributária.

27 (VUNESP/Auditor Fiscal Tributário Municipal/Prefeitura de São José do Rio Preto-SP – 2014) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária deverá utilizar, em primeiro lugar,

A) os princípios gerais de direito tributário.

B) os princípios específicos de direito tributário.

C) os princípios gerais de direito público.

D) a equidade.

E) a analogia.

28 (ESAF/ARFB – 2012) Na hipótese da ausência de disposição legislativa expressa, está a autoridade competente para aplicar a legislação tributária a utilizar-se da equidade, por expressa autorização do Código Tributário Nacional. Sobre esta, podemos afirmar que:

A) sua utilização é permitida, por exemplo, nos casos em que o legislador não previu limitação temporal, a reduzir seu percentual mensal, de modo a evitar-se o confisco.

B) na equidade, de certa forma, até se poderia afirmar que o Juiz poderia estar se rebelando contra a regra geral determinada pela norma.

C) pode ser encarada como um meio de suprir a falta de norma adequada ao caso singular; todavia, não pode ser vista como uma forma de amortecer essa norma.

D) pela equidade, aproxima-se do conceito de justiça real.

E) sua natureza consiste em corrigir a lei, nas vezes em que esta se mostrar inadequada ao caso concreto, em razão do seu caráter geral.

29 (FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) Diante de situação fática não prevista expressamente na legislação, vislumbrada lacuna a ser superada, a autoridade judicial fez uso de norma expressa existente no ordenamento jurídico para hipótese semelhante à que deveria julgar. Neste caso, a integração da lacuna se deu por:

A) utilização do princípio da legalidade.

B) uso da equidade.

C) utilização da analogia.

D) interpretação axiológica.

E) uso do princípio da isonomia.

30 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Sobre o uso da analogia, analise as afirmativas a seguir.

I. A analogia é forma de interpretação da legislação tributária.

II. A analogia postula a aplicação do mesmo tratamento legal a casos semelhantes.

III. O uso da analogia é possível no caso de interpretação do alcance do sentido da lei.

IV. O princípio da legalidade estrita limita o campo de aplicação da analogia.

Assinale:

A) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.

B) se somente as afirmativas II e IV estiverem corretas.

C) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.

D) se somente as afirmativas III e IV estiverem corretas.

E) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.

31 (FCC/Defensor Público/DPE-RS – 2014) Acerca dos institutos da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, previstos no Código Tributário Nacional, é correto afirmar:

A) Os princípios gerais de direito privado não poderão ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas poderão ser usados para definição dos respectivos efeitos tributários.

B) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

C) A lei tributária poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, desde que seja para definir ou limitar competências tributárias.

D) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

E) O emprego da equidade poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

32 (CFC/Técnico em Contabilidade – 2014) O Código Tributário Nacional estabelece que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia; os princípios gerais de Direito Tributário; os princípios gerais de Direito Público; a equidade.

Em relação ao critério de interpretação anteriormente descrito, assinale a opção CORRETA.

A) O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei; e o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

B) O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei; e o emprego da equidade poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

C) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei; e o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

D) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei; e o emprego da equidade poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

33 (FCC/AFTE/SP – 2012) Legislações municipais brasileiras estabelecem a incidência do ISS nas prestações de serviços de “alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento”. Órgãos de fiscalização de alguns municípios, desconsiderando a própria restrição contida nesse dispositivo da lei complementar federal e de sua própria lei municipal, expediram notificação do lançamento do ISS, reclamando o tributo também sobre as prestações de serviços de alfaiataria e costura, inclusive nos casos em que o material utilizado nessa prestação não tenha sido fornecido pelo usuário final. A justificativa legal para sua cobrança foi o uso da analogia prevista no CTN, pois, no entender daquelas autoridades municipais, as prestações de serviços em que o material é fornecido pelo consumidor final são análogas àquela em que o referido material não é fornecido. Nesse caso, a ação dos órgãos de fiscalização municipal,

A) não merece reparos, tendo em vista a possibilidade de se cobrar tributos para fatos não contemplados pela lei, mas que seriam semelhantes a fatos geradores legalmente previstos.

B) não merece reparos, porém, neste caso, deve o contribuinte pleitear a aplicação da equidade, tendo em vista ser dispensado do pagamento do tributo devido.

C) está em desconformidade com a legislação, porém, nesse caso, deve o contribuinte se conformar com o lançamento efetuado, tendo em vista sua legalidade, somente restando a ele se socorrer dos princípios gerais de direito tributário, a fim de minorar os efeitos da cobrança.

D) está em desconformidade com a legislação e, em razão disso, o contribuinte tem a possibilidade de se insurgir contra o lançamento efetuado, alegando que não se pode exigir imposto não previsto em lei, por meio de analogia.

E) está em desconformidade com a legislação, porém, neste caso, deve o contribuinte se conformar com o lançamento efetuado, tendo em vista sua legalidade, somente restando a ele se socorrer dos princípios gerais de direito público, a fim de minorar os efeitos da cobrança.

34 (VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) Estabelece o Código Tributário Nacional uma ordem sucessiva a ser utilizada pela autoridade competente para aplicar a legislação tributária, diante da ausência de disposição expressa. De acordo a ordem assim estabelecida, referida autoridade deve utilizar em primeiro lugar:

A) os princípios gerais de direito tributário.

B) os princípios específicos de direito tributário.

C) os princípios gerais de direito público.

D) a equidade.

E) a analogia.

35 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) Utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

De acordo com o Código Tributário Nacional, completa corretamente a lacuna a expressão: os princípios gerais de direito:

A) privado.

B) público.

C) tributário.

D) financeiro.

E) administrativo.

36 (FEBESE/ADVOGADO/JUCESC – 2013) Assinale a alternativa correta em matéria de Direito Tributário.

A) Interpreta-se de forma literal a legislação tributária quanto à natureza da penalidade aplicável.

B) A outorga de isenção deverá ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte.

C) Para a definição dos efeitos tributários, o contribuinte poderá se valer dos princípios gerais do direito privado.

D) Em decorrência dos princípios da legalidade e da reserva legal, não poderá a autoridade competente valer-se da equidade para interpretar a legislação tributária.

E) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na interpretação e integração da norma tributária, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

37 (CESP/PROCURADOR DO MP/TCU – 2015) Assinale a opção correta no que se refere a limitações do poder de tributar, distinção entre imunidade, isenção e não incidência, vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária, e extinção do crédito tributário.

A) A revogação de isenção obedece ao princípio da anterioridade, não se podendo exigir o tributo imediatamente.

B) Na repetição do indébito tributário, a correção monetária incide a partir da citação da fazenda pública.

C) Na repetição do indébito tributário, os juros moratórios são devidos a partir do arbitramento em sentença.

D) Ainda que um tributo indireto seja pago indevidamente, não caberá a sua restituição, salvo se o contribuinte de direito comprovar que não transferiu o encargo financeiro ao contribuinte de fato ou que está expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a receber a restituição.

E) A isenção tributária é um favor legal, podendo, ainda que concedida sob condição onerosa, ser livremente suprimida.

38 (CESP/JUIZ SUBSTITUTO/TJ-PB – 2015) O secretário de Fazenda de João Pessoa – PB, em razão de incêndio ocorrido no centro dessa cidade no ano de 2014, decidiu, com base em equidade, não realizar lançamento para cobrança do IPTU referente aos anos de 2015 e 2016 para os proprietários de imóveis na área atingida pelo desastre.

Acerca dessa situação hipotética e da legislação a ela correlacionada, assinale a opção correta.

A) Embora a equidade seja um método de integração da legislação tributária, sua aplicação não pode resultar na dispensa do pagamento do tributo devido, ainda que se trate de lançamento de ofício, como ocorre na situação descrita.

B) A equidade constitui um método de integração da legislação tributária e sua utilização pelo secretário de Fazenda, que exerce a administração tributária, para desonerar os contribuintes atingidos pelo incêndio é autorizada por lei.

C) O lançamento tributário tem conteúdo discricionário, de forma que cabe à autoridade tributária, no caso, o

secretário de Fazenda, o juízo de conveniência e oportunidade para a realização do ato, por exemplo, de não lançamento para cobrança do IPTU.

D) O IPTU é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que torna necessário, na situação descrita, que os contribuintes envolvidos peçam dispensa do pagamento do tributo como condição para validar o ato do secretário de Fazenda.

E) Por ser o IPTU tributo sujeito a lançamento direto, cabe à autoridade tributária verificar de ofício as circunstâncias que cercam o fato gerador, o que dá ao secretário de Fazenda competência para desonerar os contribuintes diante de situações de perda da capacidade contributiva.

39 (FUNCAB/Delegado de Polícia Civil/PC-RO – 2014) Assinale a alternativa correta.

A) O emprego da analogia poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

B) Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

C) A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais desfavorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

D) O emprego da equidade poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

E) Interpreta-se extensivamente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	D	11	D	21	B	31	B
02	B	12	B	22	B	32	A
03	Certa	13	B	23	C	33	D
04	D	14	E	24	E	34	E
05	C	15	A	25	Errada	35	A
06	D	16	B	26	D	36	E
07	A	17	C	27	E	37	D
08	D	18	Certa	28	A	38	A
09	C	19	D	29	C	39	B

10	B	20	D	30	B		

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E FATO GERADOR

01 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A Assembleia Legislativa do estado X aprovou modalidade de substituição tributária para o setor supermercadista, atribuindo a responsabilidade tributária aos fornecedores de produtos e mercadorias. Em decorrência da norma recém-publicada, o governador do estado editou decreto específico para a fixação de obrigações acessórias aplicáveis aos substitutos tributários e para alteração da data de vencimento da obrigação principal de recolhimento do ICMS, suprindo lacuna verificada na lei reguladora em relação à operacionalização do regime de substituição tributária. Considerando essa situação hipotética, pode-se afirmar que a previsão de obrigações acessórias para essa hipótese de responsabilidade por substituição aplicável ao ICMS demanda prévio convênio entre os estados, consoante expressa previsão na CF.

02 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A definição do fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória submete-se à reserva de lei em sentido formal: na primeira espécie obrigacional, a sua ocorrência dá ensejo a uma obrigação de dar; na segunda, há o surgimento de uma obrigação de fazer e não fazer.

03 (CESPE/PGE/BA – 2014) O tributo não pago converte-se imediatamente em obrigação principal.

04 (CESPE/PGE/BA – 2014) O pagamento do tributo extingue toda obrigação tributária existente, incluindo-se a necessidade de registro contábil.

05 (CESPE/PGE/BA – 2014 – ADAPTADA) O registro da venda é uma obrigação tributária, mas não o fato gerador do tributo.

06 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) A obrigação tributária acessória decorre da legislação tributária e pode ter como objeto a inscrição no cadastro fiscal da atividade empresarial desenvolvida, a fim de atender aos interesses da fiscalização tributária.

07 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) A obrigação tributária principal tem como objeto o pagamento do tributo devido ou a penalidade pecuniária, que se extinguirá juntamente com o crédito dela decorrente.

08 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) Eventual multa cobrada pelo descumprimento de obrigação tributária acessória converte-se, imediatamente, em obrigação principal.

09 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) É possível que a obrigação acessória seja convertida em principal, mesmo com relação à parte que não se refere à penalidade pecuniária.

10 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A obrigação tributária que decorre da aplicação da legislação tributária é chamada de obrigação acessória.

11 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A obrigação tributária que tem por objeto uma prestação positiva ou negativa do contribuinte é denominada obrigação principal.

12 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) Toda obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito que dela decorre.

13 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A definição legal de fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo contribuinte.

14 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A obrigação de um estabelecimento comercial de emitir nota fiscal é considerada uma obrigação acessória.

15 (CESPE/DPE/TO – 2012) A respeito das obrigações e competências tributárias, assinale a opção correta.

A) Compete aos municípios instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores.

B) A competência tributária é atribuída, constitucionalmente ou legalmente, a um ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo, haja vista que é exercida mediante atos administrativos.

C) As obrigações tributárias acessórias são relevantes para a atividade de arrecadação e fiscalização, podendo ser estabelecidas em atos infralegais, sem ofensa ao princípio da tipicidade.

D) A União, os estados, o DF e os municípios podem instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas.

E) As competências tributárias foram rigidamente traçadas pelo constituinte originário, portanto são insuscetíveis de alterações pelo poder constituinte de reforma.

16 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) A relação jurídica regulada pelo direito tributário não é considerada obrigacional, ainda que vincule o Estado ao contribuinte.

17 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) No que tange à obrigação tributária, assinale a opção correta.

A) É possível que sujeito passivo de obrigação principal figure como responsável, ainda que a obrigação não decorra de disposição expressa em lei.

B) A solidariedade mencionada no CTN importa benefício de ordem quando as pessoas solidárias são expressamente designadas por lei.

C) Não é possível que uma obrigação acessória se converta em principal, pois esta é vinculada à ocorrência do fato gerador.

D) A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo; o procedimento a ser adotado deve ser estabelecido por lei ordinária.

E) Na hipótese de constituição de pessoa jurídica de direito público pelo desmembramento territorial de outra, não haverá sub-rogação em direitos.

18 (FCC/Juiz Substituto/TJ-PI – 2015) No regular exercício de suas atividades a Pecúnia Informática S/A sujeita-se à tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, mensurado em 5% sobre o valor dos serviços prestados. Em 2005, a fiscalização municipal lavrou auto de infração contra a Pecúnia Informática S/A, tendo nele formalizado o lançamento do ISS devido nos anos de 2002 e 2003. A empresa apresentou defesa contra esta autuação em petição assinada pelo Sr. Midas, sócio-gerente da Pecúnia Informática S/A que, desde 2000, está investido em poderes estatutários para honrar as despesas da sociedade, aí se incluindo os tributos por ela devidos. Em 2007 o processo administrativo foi definitivamente julgado, mantendo-se integralmente a autuação. Ainda em 2007, e após receber esta notícia, o Sr. Midas cai em desespero em vista da magnitude dos valores envolvidos na cobrança fiscal, retirando-se da sociedade. Esta retirada foi levada a registro no órgão competente, ainda em 2007. Restando infrutíferas as cobranças amigáveis formalizadas pelo Município de Teresina, a Fazenda Pública municipal poderá propor execução fiscal contra

A) o Sr. Midas ou contra a Pecúnia Informática S/A.

B) o Sr. Midas apenas.

C) a Pecúnia Informática S/A apenas.

D) Pecúnia Informática S/A indicando, como solidariamente responsável, o Sr. Midas.

E) Pecúnia Informática S/A indicando, como subsidiariamente responsável, o Sr. Midas.

19 (CESPE/Juiz Substituto/TJ-PB – 2015) Uma empresa foi multada por auditor do estado, em fiscalização que tinha por objeto o ICMS, por não apresentar notas fiscais relativas à circulação de mercadorias. A empresa alegou que não dispunha das notas porque um diretor as havia subtraído para prática de fraude em proveito próprio. Informou ainda que, devido à fraude, esse dirigente havia sido condenado por furto, falsidade ideológica e sonegação, com sentença penal transitada em julgado.

Acerca da responsabilidade pela multa nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) O diretor não poderá ser responsabilizado no âmbito tributário pela não apresentação das notas fiscais, pois a

obrigação acessória pela guarda das notas é da empresa.

B) Há responsabilidade solidária entre o diretor e a empresa no que se refere ao pagamento da multa, uma vez que o fato ilícito beneficiou a ambos.

C) Por se tratar de infração com dolo específico, a responsabilidade é pessoal do diretor.

D) Em razão da condenação penal transitada em julgado do diretor, nem ele nem a empresa poderão ser autuados administrativamente, sob pena de ofensa ao princípio do *ne bis in idem*.

E) O pagamento da multa deve ser feito pela empresa, que, no entanto, poderá promover ação regressiva contra o ex-diretor.

20 (FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária

A) secundária não tem existência independentemente da obrigação tributária primária.

B) secundária, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação essencial de pagar penalidade pecuniária

C) acessória tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade.

D) acessória decorre necessariamente de decreto.

E) acessória tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária.

21 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Sobre a obrigação tributária, está correta a assertiva:

A) Os fatos geradores das obrigações tributárias – principais ou acessórias – devem estar previstos em lei.

B) Caso a autoridade administrativa constate a existência de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ela pode desconsiderar tais atos, desde que observados os procedimentos previstos em lei ordinária.

C) Os juros, correção monetária e multa de um determinado tributo são considerados obrigações acessórias a serem pagas pelo contribuinte.

D) Na hipótese de isenção de pagamento da obrigação principal, o sujeito passivo fica liberado do cumprimento da obrigação acessória relacionada àquele tributo ou penalidade pecuniária.

22 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Avalie os itens a seguir e assinale a opção correta.

I. A relação jurídico-tributária é, por excelência, uma relação obrigacional, correspondendo a um vínculo entre o Estado (sujeito ativo), e as pessoas físicas ou jurídicas (sujeitos passivos) obrigadas ao pagamento de tributo ou penalidade.

II. As multas e os juros, bem como o respectivo crédito são considerados como obrigação tributária acessória.

III. As obrigações principais existem no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos e decorrem da legislação tributária.

A) Somente os itens I e II estão corretos.

B) Os itens I, II e III estão corretos.

C) Somente os itens II e III estão corretos.

D) Somente os itens I e III estão corretos.

E) Somente o item I está correto.

23 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre as obrigações tributárias acessórias, assinale a opção INCORRETA.

A) As multas aplicadas pela Receita Federal do Brasil, decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, detêm caráter tributário e são incluídas nos programas de parcelamentos de débitos fiscais.

B) O gozo de imunidade ou de benefício fiscal não dispensa o seu titular de cumprir as obrigações tributárias acessórias a que estão obrigados quaisquer contribuintes.

C) O sujeito passivo, na obrigação acessória, transforma-se em *longa manus* da Administração Pública, no sentido que pratica atos que seriam próprios da administração, com o intuito de auxiliá-la em sua função fiscalizatória e arrecadatória. Parte da doutrina entende faltar às obrigações acessórias o conteúdo dimensível em valores

patrimoniais, pelo que as entende como deveres instrumentais ou formais.

D) O cumprimento, por determinado sujeito, de obrigação acessória, não o condiciona à obrigação tributária principal.

E) A criação de obrigação acessória sem a específica e expressa autorização legal importa em usurpação da competência legislativa do Poder Legislativo.

24 (ESAF/ATRFB – 2012) Avalie as três proposições abaixo, à luz do Código Tributário Nacional, e responda à questão correspondente, assinalando a opção correta.

I. Em regra, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal só pode ser estabelecida em lei, mas a definição do sujeito passivo dessa obrigação pode ser estabelecida em decretos e normas complementares.

II. A obrigação acessória tem por objeto a prestação positiva de pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e outras prestações previstas no interesse da arrecadação.

III. Poderão ser desconsiderados pela autoridade os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Contém ou contêm erro:

A) apenas as duas primeiras proposições.

B) apenas a primeira.

C) apenas a segunda.

D) apenas a terceira.

E) nenhuma, pois as três estão certas.

25 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre os diversos aspectos da norma tributária impositiva, julgue os itens a seguir, classificando-os como corretos ou incorretos, para, a seguir, assinalar a assertiva que corresponda à sua opção.

I. Ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no Código Civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como um fato.

II. O aspecto temporal é a indicação das circunstâncias de tempo importantes para a configuração dos fatos imponíveis, que necessariamente será explícita.

III. Aspecto espacial da hipótese de incidência corresponde ao território no qual, ocorrida a situação descrita no aspecto material, surge a obrigação tributária.

IV. Aspecto pessoal é aquele que diz respeito à definição dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

V. O montante da obrigação tributária é o aspecto quantitativo da norma tributária impositiva, que pode ser um valor fixo, um percentual incidente sobre determinada grandeza ou até mesmo a lei pode utilizar-se do enquadramento em tabelas.

Estão corretos apenas os itens:

A) I, IV e V.

B) I, III, IV e V.

C) II, III e V.

D) II, IV e V.

E) Todos os itens estão corretos.

26 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre a elisão fiscal, assinale a opção incorreta.

A) Distingue-se da elusão fiscal por ser esta expressão utilizada para designar a prática de atos ou negócios como base em um planejamento tributário lícito.

B) Tem como sinônimo a simulação, que consiste em uma discrepância entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes.

C) A elisão abusiva deve ser coibida, por ofender a um sistema tributário criado sob as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

D) Para fins de sua configuração, tem grande utilidade a análise do *business purpose test d*o direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal que, além da economia de imposto, tenha um objetivo

negocial explícito.

E) Não se confunde com a dissimulação.

27 (ESAF/PGFN – 2012) Sobre o chamado “abuso de formas”, tema relacionado à interpretação econômica do direito tributário, assinale a opção incorreta.

A) A doutrina e a jurisprudência entendem que o planejamento tributário feito antes da ocorrência do fato gerador é lícito, enquanto aquele realizado após a ocorrência do fato gerador é ilícito.

B) Para parte da doutrina de direito tributário, pode-se classificar a evasão, de forma genérica, como lícita ou ilícita.

C) Não é defeso ao contribuinte que, dentro dos limites da lei, planeja adequadamente seus negócios, orientando-os de forma a pagar menos impostos.

D) A fórmula de liberdade do contribuinte de planejar seus negócios não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito.

E) O uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sob as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

28 (ESAF/ARFB – 2012) A relação tributária é uma relação obrigacional cujo conteúdo é uma prestação pecuniária, em que num dos polos está o devedor, e no outro o credor. Obrigação e crédito pressupõem um e outro.

29 (ESAF/ARFB – 2012) A obrigação, quando surge, já se estabelece em favor do sujeito ativo (a ela corresponde o crédito e vice-versa). Quando o CTN diz do surgimento da obrigação com o crédito tributário, e da constituição do crédito com o lançamento, quis na verdade referir-se ao crédito formalizado, certo, líquido e oponível ao sujeito passivo.

30 (ESAF/ARFB – 2012) Embora obrigação e crédito sejam, no direito privado, dois aspectos da mesma relação, o direito tributário houve por bem distingui-los: a obrigação como um primeiro momento na relação tributária, de conteúdo e sujeito passivo ainda não determinados e formalmente identificados; o crédito como um segundo momento na mesma relação, que surge com o lançamento.

31 (ESAF/ARFB – 2012) À obrigação tributária corresponde o direito de proceder-se ao lançamento.

32 (FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) Diante de situação fática não prevista expressamente na legislação, vislumbrada lacuna a ser superada, a autoridade judicial fez uso de norma expressa existente no ordenamento jurídico para hipótese semelhante à que deveria julgar. Neste caso, a integração da lacuna se deu por:

A) utilização do princípio da legalidade.

B) uso da equidade.

C) utilização da analogia.

D) interpretação axiológica.

E) uso do princípio da isonomia.

33 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) A definição exposta em lei sobre o fato gerador de determinado tributo deve ser interpretada com abstração da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Dessa forma,

A) o legislador tributário privilegiou a eficácia sobre a validade do fato ou ato jurídico.

B) o legislador tributário registrou que o ato jurídico nulo é válido, embora não tenha eficácia.

C) o legislador tributário quis remarcar que o fato jurídico nulo e ineficaz é inexistente.

D) o legislador tributário refere que para os fins tributários basta a existência do ato jurídico.

E) o legislador tributário consignou que sendo nulo o ato jurídico, não produzirá efeitos tributários.

34 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Assinale a alternativa em que a segunda assertiva completa o sentido da primeira.

A) A obrigação tributária é principal ou acessória / no caso da acessória há vínculo jurídico sem conteúdo patrimonial.

B) As obrigações têm caráter de patrimonialidade genérica, no ordenamento jurídico tributário / isto ocorre em função do descumprimento da obrigação acessória gerar multa.

C) A obrigação tributária gera, para o sujeito passivo, um dever / este dever nasce com a lei e a partir dela se torna exigível.

D) As obrigações tributárias são sempre de dar / isto em função da possibilidade de transmutação da obrigação de fazer ou não fazer em imposição de multa.

E) A obrigação tributária principal é de dar / ela tem como sua única fonte o texto da lei que criou a hipótese de incidência.

35 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2015) A antecipação dos efeitos do fato gerador

A) tem cabimento nas hipóteses de fato gerador pretérito.

B) está expressamente autorizada na Constituição Federal.

C) trata-se de substituição tributária para trás.

D) acontece nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o pagamento antecipado.

E) não é reconhecida pelo direito pátrio, pois só existirá crédito tributário a partir do momento em que ocorrer o fato gerador.

36 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2014) Segundo o Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, da natureza do seu objeto e seus efeitos, bem como dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Diante disso,

A) o recolhimento de ITCD incidente sobre doação de bem imóvel em fraude contra credores é válido, mesmo diante de anulação do negócio jurídico por decisão judicial irrecorrível.

B) somente os negócios juridicamente válidos podem ser definidos como fato gerador de tributos.

C) a hipótese de incidência pode ter em seu aspecto material fatos ilícitos, desde que compatíveis com a regra-matriz de incidência prevista na Constituição Federal.

C) somente os negócios jurídicos com agente capaz, objeto lícito e forma prevista ou não proibida em lei serão fatos geradores de tributos.

E) a circulação de mercadoria objeto de contrabando não pode ser fato gerador do ICMS, tendo em vista que o objeto do negócio, qual seja, a mercadoria, é ilícita.

37 (FCC/AFTE/PE – 2014) O Estado de Pernambuco, em fevereiro de 2013, instaurou procedimento de fiscalização, em que se constatou que a Tomatinho, sociedade empresária que atua no comércio de molho de tomate em conserva, nos meses de novembro e dezembro de 2012, não escriturou as notas fiscais dos produtos adquiridos pela empresa no seu livro de registro de entrada, o que, nos termos da legislação vigente, no período apurado, presumia-se a realização de operações, com a saída de mercadoria, sem o recolhimento do ICMS. A Lei Estadual nº 2.648/2011, que vigorava durante o período fiscalizado, estabelecia a alíquota do ICMS sobre operações referentes a molhos de tomates em conserva em 17% e imputava uma multa de 100% sobre o valor da operação, nos casos de infrações relativas à falta de escrituração no livro fiscal dos documentos referentes à entrada de mercadorias. Ocorre que o Estado de Pernambuco, em março de 2013, editou a Lei nº 7.845/2013, além de ter concedido isenção de ICMS para as operações referentes a molho de tomate em conserva, reduziu a sanção fiscal para 50% na hipótese da infração verificada na ação fiscalizatória. Nessa situação hipotética, quanto ao auto de infração, a Administração tributária:

A) não deverá exigir qualquer valor a título de ICMS, pois aplica-se retroativamente lei posterior à data da ocorrência dos fatos que estabeleça benefício fiscal em favor do contribuinte; e imputar multa no valor correspondente a 100% da operação, pois as infrações cometidas devem ser reprimidas com base nas penalidades estabelecidas pela legislação vigente ao tempo da sua prática.

B) não deverá lavrar o Auto de Infração, pois como aplica-se retroativamente a lei posterior à data da ocorrência dos fatos que desonerou o contribuinte do pagamento da obrigação principal, a obrigação acessória também não poderá ser exigida.

C) deverá exigir o ICMS, aplicando-se a alíquota de 17% e imputar multa no valor correspondente a 100% da operação, percentual esse que deverá ser exigido ao final do contribuinte em eventual execução fiscal do respectivo crédito tributário, pois eram, respectivamente, a alíquota e a penalidade estabelecidas pela legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador.

D) deverá exigir o ICMS, aplicando-se a alíquota de 17%, pois era a prevista pela legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador, e imputar multa no valor correspondente a 100% da operação. No curso de eventual processo administrativo, a multa deverá ser reduzida para 50%.

E) não deverá exigir qualquer valor a título de ICMS e imputar multa no valor correspondente a 50% da operação, pois é aplicável retroativamente lei posterior à data da ocorrência dos fatos que estabeleça tratamento tributário menos severo que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

38 (FCC/PGM/MT – 2014) Ao analisar auto de infração, cujo termo de início de fiscalização e lavratura deu-se em 2013 por autoridade administrativa fazendária municipal, em face de infração cometida em 2009 por contribuinte do ISSQN, verifica-se que a legislação aplicável ao contribuinte à época do fato gerador fora revogada em 2011, e a legislação instituindo novos critérios de apuração e processos de fiscalização fora alterada em 2012. Com base nestas informações, considere as assertivas a seguir:

I. A legislação aplicável ao lançamento referente ao contribuinte infrator deve ser a vigente em 2009.

II. A legislação aplicável ao lançamento referente ao contribuinte infrator deve ser a de 2009 e a aplicável à autoridade administrativa, em sua fiscalização e procedimento de lavratura, deve ser a vigente em 2013.

III. A legislação aplicável à autoridade administrativa em sua fiscalização e procedimento de lavratura deve ser a vigente em 2009.

Estão de acordo com os dispositivos do Código Tributário Nacional em relação ao lançamento tributário, o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) I.

C) II.

D) III.

E) I e III.

39 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Considere as seguintes afirmações:

I. Fato gerador da obrigação principal é situação definida em decreto do executivo ou resolução do Senado Federal como necessária e suficiente à sua ocorrência.

II. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

III. Autoridade administrativa, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária, pode efetuar a desconsideração de atos ou de negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I.

B) II.

C) III.

D) I e II.

E) II e III.

40 (FCC/AFTE/SP – 2013) O Estado de São Paulo instituiu por meio de decreto obrigação acessória consistente na exigência de nota fiscal para circulação entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte de mercadorias abarcadas por isenção do ICMS. Posteriormente a esta instituição, a empresa Palas Atenas Industrial S.A. transferiu algumas destas mercadorias isentas entre seus estabelecimentos localizados em diferentes cidades deste Estado. A fim de realizar esta transferência de mercadorias, a empresa emitiu documentos diversos dos

previstos na norma tributária. Como consequência, Eufrosina, Agente Fiscal de Rendas deste Estado, lavrou auto de infração contra a empresa Palas Atenas Industrial S.A., acusando-a de descumprimento de obrigações acessórias, pois não houve a devida emissão das notas fiscais previstas na legislação. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, tem-se que a Agente Fiscal de Rendas agiu:

A) incorretamente, pois o deslocamento de mercadorias isentas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não configura hipótese de incidência do ICMS, não havendo portanto obrigatoriedade no cumprimento de obrigações acessórias.

B) corretamente, pois ente federado pode instituir obrigação acessória a ser observada pelos contribuintes, ainda que inexistente hipótese de incidência tributária, mesmo nos casos em que a operação ou prestação seja isenta do imposto.

C) incorretamente, pois a não ocorrência do fato gerador, com o consequente não surgimento da obrigação principal, enseja a inexistência de obrigação acessória, mesmo que decorrente da legislação tributária.

D) corretamente, pois a obrigação acessória decorre de uma relação sinalagmática firmada entre o contribuinte e a administração tributária, tendo por objeto as prestações por ela previstas no interesse da arrecadação de tributos.

E) corretamente, pois o simples fato da inobservância pela empresa Palas Atenas Industrial S.A. da obrigação acessória de emitir notas fiscais, conforme previsto na legislação tributária, converte-se em obrigação principal relativamente ao imposto devido, desde que observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

41 (FCC/AFTE/SP – 2013) Fato Gerador e Obrigação Tributária são dois institutos intrinsicamente relacionados no Direito Tributário, sendo um decorrência do outro. A respeito desses institutos, é correto afirmar:

A) O fato gerador da obrigação principal é situação definida na forma da lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, podendo ocorrer a sua definição, excepcionalmente, por tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares.

B) A obrigação acessória tem por objeto obrigações de dar ou fazer, positivas ou negativas, que contribuem com a arrecadação e fiscalização dos tributos.

C) A obrigação acessória não se converte em obrigação principal, pois o seu fato gerador é qualquer situação que imponha a prática ou abstenção de ato que não configure a obrigação principal, nos termos do CTN.

D) A mesma situação fática pode ser fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória, ambas definidas na legislação tributária.

E) A obrigação principal surge com o fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo, enquanto a obrigação acessória tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, sendo que ambas se extinguem com o crédito delas decorrente.

42 (FCC/ANALISTA DE PROCURADORIA/BA – 2013) Tício obteve o parcelamento de débito tributário relativo ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Enquanto pendente o pagamento do crédito, Tício:

A) não estará dispensado do cumprimento das obrigações assessórias relacionadas à obrigação principal cujo crédito esteja suspenso.

B) terá direito à certidão negativa de débitos tributários.

C) estará dispensado do cumprimento das obrigações assessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito esteja suspenso.

D) poderá sujeitar-se à Execução Fiscal diante da não suspensão da prescrição.

E) terá direito à certidão positiva de débitos.

43 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) A falta de emissão de nota fiscal em operações isentas de venda de mercadorias não é suficiente para que esta obrigação acessória se transforme em obrigação principal com relação à penalidade pecuniária.

44 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um determinado município paulista, ao instituir o ISS, imposto de competência municipal, criou, na mesma lei ordinária, várias obrigações acessórias, no interesse da arrecadação e fiscalização desse

imposto. Com relação à referida lei ordinária, é correto afirmar que:

A) ela não poderia ter criado obrigações acessórias, pois isso é atribuição de decreto.

B) ela não poderia ter criado obrigações acessórias, pois isso é atribuição de normas regulamentares e infrarregulamentares.

C) não há irregularidade alguma em ela ter criado obrigações acessórias.

D) lei ordinária só pode criar obrigação principal e normas infralegais só podem criar obrigações acessórias.

E) cabe à lei complementar criar tanto obrigações principais, como obrigações acessórias.

45 (FCC/AFTE/SP – 2012) Empresa contribuinte do ISS firma contrato de natureza particular com pessoa jurídica sua cliente, convencionando que a obrigação de pagar o referido imposto, correspondente aos serviços que presta, deva ser de responsabilidade de sua cliente. Tendo em vista que a referida cliente não cumpriu a convenção particular entre elas celebrada, pois não liquidou o crédito tributário lançado em nome da contribuinte prestadora de serviços, a fiscalização municipal notificou a contribuinte a pagar o imposto devido. Em resposta à notificação fiscal, a contribuinte apresentou cópia da convenção particular celebrada entre elas, alegando a existência de erro na identificação do sujeito passivo na notificação elaborada. Entende a contribuinte que a cobrança do tributo não pago deveria ser feita à sua cliente.

Com base no descrito acima e nas normas gerais de direito tributário que disciplinam essa matéria, a justificativa apresentada pela contribuinte:

A) não deve ser acatada, pois a convenção particular não se presta a alterar a sujeição passiva de obrigação tributária, exceto quando firmada escritura pública nesse sentido, situação em que a Fazenda Pública Municipal deve eximir a contribuinte prestadora de serviço de tal cobrança, mesmo na ausência de lei normatizando a questão.

B) não deve ser acatada, na medida em que o ordenamento jurídico não contemple possibilidade alguma de modificação da definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias, quer por meio de convenção entre as partes, quer por meio de disposição de lei.

C) deve ser acatada, pois a convenção particular, desde que celebrada por escritura pública, deve ser aceita e respeitada pela Fazenda Pública Municipal, para eximir a contribuinte do pagamento do imposto ainda não pago, pois a responsabilidade passou a ser da sua cliente.

D) não deve ser acatada, pois nem a convenção particular, nem a escritura pública se prestam a alterar a sujeição passiva de obrigação tributária, a não ser que haja lei normatizando a questão.

E) deve ser acatada, pois a convenção particular deve ser aceita e respeitada pela Fazenda Pública Municipal para eximir a contribuinte do pagamento do imposto ainda não pago, desde que haja decreto do Poder Executivo municipal, permitindo a modificação da definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

46 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Quando se afirma que *"o conceito de obrigação principal é, portanto, mais amplo do que o de tributo propriamente dito"* (DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALLEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 701), o trecho faz menção ao objeto de obrigação tributária principal e significa que obrigação principal

A) e obrigação acessória têm objetos coincidentes no que se refere ao tributo pois, enquanto a obrigação principal tem por objeto pagamento de tributo, a obrigação acessória tem por objeto deveres instrumentais.

B) tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade e, por si só, tributo não se confunde com penalidade, muito embora ambos integrem o objeto da obrigação principal.

C) e obrigação acessória têm objetos distintos, pois a primeira tem por objeto o tributo e a segunda a penalidade.

D) e obrigação acessória têm objetos distintos, pois a primeira tem por objeto a penalidade e a segunda o tributo.

E) pressupõe a obrigação acessória, pois enquanto a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo, a obrigação acessória tem por objeto o pagamento de penalidade.

47 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento:

A) em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, tratando-se de situação jurídica.

B) do implemento da condição, tratando-se de negócio jurídico gravado com condição resolutiva.

C) da prática do ato ou celebração do negócio, tratando-se de negócio jurídico gravado com condição suspensiva.

D) em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável, tratando-se de situação de fato.

E) em que se verifique as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, tratando-se de situação de fato.

48 (FCC/PGE/SP – 2012) No tocante à obrigação tributária,

A) a criação de obrigação acessória independe da competência tributária.

B) a obrigação acessória tem o mesmo destino da obrigação principal. Somente pode existir em razão dela e, uma vez extinta a obrigação principal, extinta estará também a obrigação acessória.

C) contribuinte desobrigado de cumprimento da obrigação principal, por imunidade ou isenção, não pode ser compelido a cumprir a respectiva obrigação acessória.

D) a não emissão de nota fiscal, por contribuinte a ela obrigado, configura descumprimento de obrigação principal, já que a emissão de referido documento é de suma importância para a fiscalização tributária.

E) o descumprimento da obrigação acessória pode dar ensejo ao nascimento de uma obrigação principal.

49 (FCC/AFTE/SP – 2012) A empresa Fernando Rosa S/C Ltda., contribuinte de imposto municipal, efetuou prestação de serviço sujeita à incidência desse imposto, emitiu corretamente o documento fiscal previsto na legislação municipal, escriturou-o regularmente no livro próprio, apurou o montante do imposto a pagar no término do período de apuração e, ao final, pagou o imposto devido. A obrigação tributária principal:

A) não se extingue.

B) se extingue com o lançamento por homologação feito pelo contribuinte.

C) se extingue juntamente com a extinção do crédito tributário dela decorrente.

D) se extingue com a apresentação de pedido de parcelamento do crédito tributário.

E) se extingue juntamente com a extinção do fato gerador.

50 (PUC/PR/JUIZ DE DIREITO/TJ/PR – 2014) Acerca das obrigações tributárias, assinale a alternativa CORRETA.

I. As obrigações tributárias acessórias não dependem da efetiva existência de uma obrigação principal.

II. A base de cálculo do tributo pode ser entendida como a medida legal da grandeza do fato gerador, não constituindo elemento necessário para todas as espécies tributárias.

III. O fato gerador do tributo chama-se *periódico ou complexivo* quando é ele representando por situação que se mantem no tempo e que é mensurada em cortes temporais, como ocorre nos tributos sobre a propriedade (IPTU e IPVA).

IV. Segundo nosso Código Tributário Nacional para a incidência do tributo não se mostra relevante a regularidade jurídica dos atos praticados, nem tampouco a licitude de seu objeto.

A) Todas as alternativas estão corretas.

B) Somente as alternativas II e III estão corretas.

C) Somente a alternativa IV está correta.

D) Somente as alternativas I, II e IV estão corretas.

51 (CONPASS/AFTM/SERRANEGRADO NORTE/RN – 2013) A lei tributária:

A) Nunca retroage.

B) Aplica-se imediatamente aos fatos geradores pendentes.

C) Sempre retroage.

D) Só retroage em casos de infração.

E) Nunca retroage para beneficiar.

52 **(CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Quando o sujeito passivo (contribuinte) tem por prestação o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, diz-se que a obrigação:**

A) É acessória.

B) É mista.

C) É composta.

D) É residual.

E) É principal.

53 **(UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre a diferença entre obrigação principal e acessória é correto afirmar que:**

A) a obrigação principal quando adimplida importa em extinção da obrigação acessória.

B) pode haver cobrança de obrigação acessória independentemente da existência de obrigação principal.

C) para a doutrina majoritária é coerente com o ordenamento jurídico nacional o CTN tratar a obrigação instrumental como acessória porque esta sempre acompanhará a principal.

D) para a doutrina majoritária se a obrigação acessória importa no cumprimento de uma atividade pelo contribuinte que auxilia a fiscalização, ela não pode ser denominada de instrumental ao tributo.

E) a obrigação principal envolve a relação jurídica tributária na sua integralidade, e nesse sentido acaba por englobar a obrigação acessória.

54 **(FAUEL/PGM/CAPANEMA/PR – 2013) Sobre Obrigação Tributária (CTN) assinale a alternativa correta:**

A) A obrigação principal, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação acessória relativamente à penalidade pecuniária.

B) A obrigação tributária é principal ou acessória.

C) A obrigação acessória surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

D) A obrigação principal decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

55 **(FMP/RS/PGE/AC – 2012) Dadas as assertivas abaixo, assinale a alternativa correta, de acordo com o Código Tributário Nacional:**

I – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização dos tributos.

II – A definição legal do fato gerador deve ser interpretada considerando-se a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes.

III – Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

IV – A autoridade administrativa poderá desconsiderar negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, observados os procedimentos a serem definidos em lei ordinária.

A) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

B) Estão corretas apenas as assertivas I e III.

C) Estão corretas apenas as assertivas III e IV.

D) Estão corretas apenas as assertivas II e IV.

56 **(TJ/PR/ASSESSOR JURÍDICO/TJ/PR – 2012) Assinale a alternativa correta sobre aquilo que o Código Tributário Nacional normatiza relativamente a fato gerador.**

A) Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária, ainda que insuficiente, à sua ocorrência.

B) Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

C) Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se

de situação de fato, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

D) A desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo somente poderá ocorrer mediante decisão judicial.

57 (FCC/JUIZ SUBSTITUTO/TJ-GO – 2015) A responsabilidade tributária

A) é atribuída expressamente por lei à terceira pessoa, que não praticou o fato gerador, mas que está a ele vinculado, podendo ser exclusiva ou supletiva à obrigação do contribuinte.

B) é atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária que pratica o fato gerador.

C) é do contribuinte quando a lei lhe impõe esta obrigação, mesmo que não pratique o fato gerador.

D) pode ser atribuída a terceiro estranho ao fato gerador através de contrato particular firmado entre o contribuinte e terceiro.

E) independe de qualquer vínculo jurídico entre o terceiro e o contribuinte, bastando que haja expressa disposição legal ou convenção entre as partes.

58 (PGR/Procurador da República – 2015) Aponte a opção verdadeira:

A) A obrigação tributária acessória é instituída mediante lei ou ato normativo de igual hierarquia a vista do princípio constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5°, II);

B) O fato gerador de um tributo deve recair necessariamente sobre uma das tradicionais bases econômicas de tributação, tais como renda, patrimônio e consumo;

C) São tributos lançados por declaração: no âmbito federal, Imposto de Importação sobre Bagagem Acompanhada e, no plano municipal, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI;

D) Tributo cujo lançamento se dá por homologação, com o seu pagamento, a extinção definitiva do crédito tributário fica submetida a condição suspensiva.

59 (VUNESP/Procurador Jurídico Legislativo/Câmara Municipal de Sertãozinho – SP – 2015) Excetuando-se os impostos lançados por períodos certos de tempo, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se, regra geral, pela lei vigente na data da

A) constituição do crédito tributário.

B) ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

C) constituição definitiva do crédito tributário.

D) extração da Certidão de Dívida Ativa.

E) inscrição do crédito na Dívida Ativa.

60 (FGV/Auditor do Tesouro Municipal/Prefeitura de Recife – PE – 2014) Assinale a opção que indica um efeito do fato gerador.

A) Fixa a hipótese de incidência do tributo.

B) Determina o regime jurídico da obrigação tributária.

C) Estabelece a hipótese de incidência da obrigação tributária acessória.

D) Discrimina os tributos de competência de cada ente político.

E) Indica o local onde o tributo deve ser pago.

61 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) Consoante as regras tributárias, após a ocorrência de determinados fatos, surgem obrigações tributárias. Acerca dessas obrigações e dos fatos geradores, julgue o item subsecutivo conforme disposições do CTN.

De acordo com o Código Civil, será válido o ato jurídico dissimulado que não apresentar vício de substância nem de forma, o que significa que a autoridade administrativa fiscal não poderá desconsiderar tal ato, ainda que praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

62 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) Consoante as regras tributárias, após a ocorrência

de determinados fatos, surgem obrigações tributárias. Acerca dessas obrigações e dos fatos geradores, julgue o item subsecutivo conforme disposições do CTN.

Se um negócio for considerado juridicamente inválido, e se tal negócio configurar a ocorrência do fato gerador de um tributo, tal invalidez não afetará a validade tributária do negócio, devendo-se considerar, assim, ocorrido o fato gerador.

SUJEITOS E SOLIDARIEDADE

63 (CESPE/PGE/BA – 2014) Suponha que um contribuinte, de forma consciente e voluntária, tenha deixado de realizar determinada obrigação acessória, o que lhe tenha possibilitado a supressão de tributo sem que o fisco tomasse conhecimento da prática ilícita. Em face dessa situação hipotética, por ter praticado elisão fiscal, que constitui ilícito administrativo-tributário, o referido contribuinte só poderá ser punido na esfera administrativa.

64 (CESPE/PGE/BA – 2014) Suponha que um contribuinte, de forma consciente e voluntária, tenha deixado de realizar determinada obrigação acessória, o que lhe tenha possibilitado a supressão de tributo sem que o fisco tomasse conhecimento da prática ilícita. Em face dessa situação hipotética, verifica-se que o contribuinte praticou ilícito, estando, portanto, sujeito à punição pelos ilícitos administrativo e penal praticados.

65 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A sociedade em comum detém capacidade tributária passiva, pois essa condição independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária principal, ainda que, por convenção particular, seja prevista a responsabilidade pessoal dos sócios pelo pagamento de tributos.

66 (CESPE/PGE/BA – 2014) O sujeito passivo diretamente ligado com o fato gerador é denominado responsável tributário.

67 (CESPE/TCE/PB – 2014) Mauro, pessoa física com residência fixa e conhecida em determinado endereço, abriu um negócio em outro endereço, no mesmo estado da Federação onde, por mais de um ano, sem se inscrever no cadastro fiscal, exerceu atividades comerciais sujeitas ao pagamento do ICMS, mas sem efetuar o pagamento de nenhum tributo. O fisco, em fiscalização ordinária, descobriu as atividades comerciais de Mauro e lavrou contra ele auto de infração, tendo-lhe cobrado os tributos e imposto as penalidades cabíveis. Quando foi notificar Mauro, o agente do fisco tomou conhecimento de que este se encontrava preso por condenação transitada em julgado para cumprir sanção penal que lhe fora imposta, de oito anos de reclusão em regime fechado.

Considerando a situação hipotética acima, assinale a opção correta.

A) Mauro, na condição de pessoa física, é considerado responsável tributário, uma vez que não se encontra inscrito no cadastro de contribuintes.

B) Na hipótese considerada, a obrigação tributária principal nasceu com a lavratura do auto de infração devidamente notificado ao contribuinte Mauro, pois, somente depois disso, é que ficaram conhecidos os fatos geradores do tributo devido por parte da pessoa física.

C) O domicílio tributário a ser utilizado pelo fisco deverá ser o do endereço do local onde Mauro possuía o negócio.

D) Nesse caso, como Mauro não tinha cadastro da pessoa física, o fisco poderia escolher qualquer endereço para utilizá-lo na autuação.

E) A pessoa física, mesmo presa em regime fechado, a exemplo de Mauro, não perde a capacidade tributária passiva.

68 (CESPE/PROCURADOR/BACEN – 2013) João constituiu e administrou, por meio de procuração, empresa individual, por intermédio de terceiro que não tinha qualquer ingerência ou interesse nos atos praticados e, em função disso, deixou de pagar os tributos devidos. Nessa situação hipotética,

A) o fato gerador não tem relação direta com João, por isso ele não pode ser considerado sujeito passivo.

B) o terceiro será considerado responsável tributário, dada a sua condição de constar como proprietário da empresa

individual.

C) João não será o responsável pelo pagamento dos tributos caso tenha estabelecido em contrato com o terceiro que este ficaria obrigado a pagar todos os tributos.

D) João será considerado contribuinte, e não responsável.

E) João não poderá ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, por não estar formalmente incluído na empresa.

69 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) João, com mais de dezoito anos de idade, e seu irmão Pedro, com dezessete anos de idade, ambos residentes no Distrito Federal, em endereço conhecido, constituíram, neste local, um negócio informal e passaram a vender roupas, sem informar esse fato ao fisco, deixando de constar no cadastro fiscal. Após fiscalização, a administração tributária descobriu que a prática da atividade comercial durava mais de dois anos, sem nunca ter sido recolhido nenhum tributo. O fisco lavrou o correspondente auto de infração contra João e Pedro, para cobrar o tributo suprimido. Na situação em apreço, João e Pedro são contribuintes, e não responsáveis tributários.

70 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) João, com mais de dezoito anos de idade, e seu irmão Pedro, com dezessete anos de idade, ambos residentes no Distrito Federal, em endereço conhecido, constituíram, neste local, um negócio informal e passaram a vender roupas, sem informar esse fato ao fisco, deixando de constar no cadastro fiscal. Após fiscalização, a administração tributária descobriu que a prática da atividade comercial durava mais de dois anos, sem nunca ter sido recolhido nenhum tributo. O fisco lavrou o correspondente auto de infração contra João e Pedro, para cobrar o tributo suprimido. Na situação em apreço, não cabe o benefício de ordem em relação à responsabilidade de João e de Pedro.

71 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) João, com mais de dezoito anos de idade, e seu irmão Pedro, com dezessete anos de idade, ambos residentes no Distrito Federal, em endereço conhecido, constituíram, neste local, um negócio informal e passaram a vender roupas, sem informar esse fato ao fisco, deixando de constar no cadastro fiscal. Após fiscalização, a administração tributária descobriu que a prática da atividade comercial durava mais de dois anos, sem nunca ter sido recolhido nenhum tributo. O fisco lavrou o correspondente auto de infração contra João e Pedro, para cobrar o tributo suprimido. Na situação em apreço, Pedro não tem capacidade tributária passiva por ter menos de dezoito anos de idade.

72 (CESPE/PGDF/DF – 2013) Paulo e Jorge, residentes em Goiânia – GO e sem endereço fixo no DF, iniciaram um negócio de vendas de veículos em uma sala no DF para moradores tanto do DF quanto de outros estados, sendo as operações comerciais todas feitas a pedido de clientes que deixavam seus veículos para venda. Após denúncia, o fisco do DF constatou que as operações de venda dos veículos estavam sendo feitas sem o pagamento do respectivo tributo e que não havia inscrição no cadastro fiscal de qualquer sociedade empresária para a realização de tais operações. Considerando a situação hipotética acima apresentada, entre Paulo e Jorge haverá solidariedade que não comporta o benefício de ordem, podendo qualquer deles ser cobrado pelo valor integral do tributo, em função de se tratar de interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

73 (CESPE/PGDF/DF – 2013) Paulo e Jorge, residentes em Goiânia – GO e sem endereço fixo no DF, iniciaram um negócio de vendas de veículos em uma sala no DF para moradores tanto do DF quanto de outros estados, sendo as operações comerciais todas feitas a pedido de clientes que deixavam seus veículos para venda. Após denúncia, o fisco do DF constatou que as operações de venda dos veículos estavam sendo feitas sem o pagamento do respectivo tributo e que não havia inscrição no cadastro fiscal de qualquer sociedade empresária para a realização de tais operações. Considerando a situação hipotética acima apresentada, Paulo e Jorge são responsáveis tributários em razão da infração, visto que eles não podem ser considerados contribuintes ou sujeitos passivos diretos.

74 (CESPE/ANALISTA/SEPRO – 2013) Se alguém for devedor solidário de uma dívida tributária da qual ele não seja o devedor original, somente se poderá cobrar dele o pagamento da obrigação tributária após esgotarem-se os recursos para cobrança do devedor original.

75 **(CESPE/DPE/DF – 2013) O locatário do imóvel tem legitimidade ativa para propor ação de repetição de indébito de IPTU.**

76 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) A capacidade tributária passiva depende da regular constituição da pessoa jurídica, a fim de se localizar o seu domicílio tributário.**

77 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-SE – 2015) Em havendo um contrato celebrado por instrumento público, devidamente registrado no Ofício de Títulos e Documentos, as partes convencionam obrigações recíprocas e, dentre elas, a de atribuir responsabilidade solidária aos contratantes pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o objeto do contrato. Com os fatos apresentados, o contrato**

A) celebrado por instrumento público e registrado em cartório tem força para alterar a capacidade tributária passiva, atribuindo-a a terceiras pessoas, sendo oponível ao Fisco.

B) celebrado por instrumento público tem força de ato público e como tal é suficiente para transferir para terceiros a capacidade tributária passiva.

C) não tem qualquer eficácia perante o Fisco, salvo se houver lei do ente competente autorizando convenção particular alterar a capacidade tributária passiva.

D) é nulo por ser vedado expressamente por lei a convenção entre as partes que disponha sobre responsabilidade tributária solidária entre os contratantes, pois só a lei pode assim dispor.

E) mesmo que não seja aquele definido em lei como o sujeito passivo da obrigação tributária, em razão da convenção de solidariedade passiva entre os contratantes, o Fisco pode optar por cobrar a integralidade do crédito de apenas de um dos contratantes.

78 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-SE – 2015) Em havendo um contrato celebrado por instrumento público, devidamente registrado no Ofício de Títulos e Documentos, as partes convencionam obrigações recíprocas e, dentre elas, a de atribuir responsabilidade solidária aos contratantes pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o objeto do contrato. Com os fatos apresentados, o contrato**

A) celebrado por instrumento público e registrado em cartório tem força para alterar a capacidade tributária passiva, atribuindo-a a terceiras pessoas, sendo oponível ao Fisco.

B) celebrado por instrumento público tem força de ato público e como tal é suficiente para transferir para terceiros a capacidade tributária passiva.

C) não tem qualquer eficácia perante o Fisco, salvo se houver lei do ente competente autorizando convenção particular alterar a capacidade tributária passiva.

D) é nulo por ser vedado expressamente por lei a convenção entre as partes que disponha sobre responsabilidade tributária solidária entre os contratantes, pois só a lei pode assim dispor.

E) mesmo que não seja aquele definido em lei como o sujeito passivo da obrigação tributária, em razão da convenção de solidariedade passiva entre os contratantes, o Fisco pode optar por cobrar a integralidade do crédito de apenas de um dos contratantes.

79 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-RR – 2015) José, viúvo, domiciliado em Alto Alegre/RR, doou, em 2012, a seu filho mais velho, Pedro, a importância de R$ 50.000,00, que mantinha depositada em uma caderneta de poupança aberta em agência bancária da cidade de Belém/PA. Nesse mesmo ano, doou a seu filho caçula, Paulo, um terreno de sua propriedade, localizado na cidade de Oriximiná/PA, no valor de R$ 60.000,00.**

Em 2014, José veio a falecer, deixando como herdeiros os seus três filhos: Pedro, Mercedes e Paulo.

O processo judicial de inventário dos bens deixados por seu falecimento correu na cidade de Alto Alegre/RR, onde ainda estava domiciliado no momento de sua morte.

Em seu testamento, José deixou para Mercedes um terreno, no valor de R$ 200.000,00, localizado no centro da cidade de Manaus/AM, e deixou para Pedro a importância de R$ 55.000,00, depositada em caderneta de poupança mantida em agência bancária da cidade de Palmas/TO. O restante dos bens deixados, no valor total de R$ 1.800.000,00, todos eles móveis e não incluídos no testamento de José, foram divididos igualmente entre os três filhos, cabendo a cada um deles a importância de R$ 600.000,00.

Com base nos fatos acima narrados e nas regras constantes da Constituição Federal, o sujeito ativo do ITCMD incidente sobre a transmissão

I. *causa mortis*, da caderneta de poupança deixada por testamento a Pedro, é o Estado de Roraima.

II. por doação, a Pedro, dos R$ 50.000,00, é o Estado de Roraima.

III. *causa mortis*, do terreno deixado por testamento a Mercedes, é o Estado do Amazonas.

IV. *causa mortis*, dos demais bens móveis que não foram incluídos no testamento, é o Estado de Roraima.

V. por doação, a Paulo, do terreno localizado na cidade de Oriximiná, é o Estado do Pará.

Está correto o que se afirma em

A) I, II, III, IV e V.

B) I, II e IV, apenas.

C) II e V, apenas.

D) III, IV e V, apenas.

E) III e V, apenas.

80 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) A empresa Tudo Mais, que atua na prestação de serviço de terraplanagem, sediada no Estado do Paraíba, adquiriu da empresa Machine Express, sediada nos Estados Unidos, um trator de esteira para utilizar na exploração de sua atividade, tendo o equipamento ingressado no país por meio do Porto de Suape, no Estado do Pernambuco. Nesse caso,

A) a empresa Tudo Mais, na condição de contribuinte, deverá recolher o ICMS para o Estado do Pernambuco, pois nas operações de importação o mencionado imposto cabe ao Estado por meio do qual foi promovido o desembaraço aduaneiro da mercadoria, bem ou serviço.

B) a empresa Tudo Mais, na condição de contribuinte, deverá recolher o ICMS para o Estado da Paraíba, pois nas operações de importação o mencionado imposto cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

C) a empresa Machine Express, na condição de contribuinte, deverá recolher o ICMS para o Estado da Paraíba, pois nas operações de importação o mencionado imposto cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

D) a empresa Machine Express, na condição de contribuinte, deverá recolher o ICMS para o Estado do Pernambuco, pois nas operações de importação o mencionado imposto cabe ao Estado por meio do qual foi promovido o desembaraço aduaneiro da mercadoria, bem ou serviço.

E) nenhuma das empresas deverá recolher ICMS, tendo em vista que o destinatário do objeto da operação não é contribuinte do imposto e o bem adquirido não constitui mercadoria, mas bem destinado ao ativo fixo da empresa.

81 (FGV/Auditor Substituto/TCE-RJ – 2015) Um profissional médico vem a ser sancionado com a suspensão do exercício profissional por 30 (trinta) dias pelo Conselho Regional de Medicina do estado. Apesar da penalidade, ele continua a prestar serviços médicos durante o período. Como a prestação de serviços médicos é fato gerador do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), a municipalidade, ao descobrir tal fato, autua o profissional para cobrar o ISS não pago, mais multa e juros. A autuação está:

A) incorreta, pois a capacidade tributária passiva depende de achar-se a pessoa natural autorizada ao exercício de atividades profissionais;

B) correta, pois a sanção de suspensão foi estabelecida por órgão fiscalizador do exercício de profissão regulamentada de nível regional;

C) incorreta, pois o fato gerador do ISS depende de achar-se o profissional autorizado ao exercício da atividade prevista na hipótese de incidência;

D) incorreta, pois a sanção de suspensão não foi estabelecida por órgão fiscalizador do exercício de profissão regulamentada de nível nacional;

E) correta, pois a capacidade tributária passiva independe de achar-se a pessoa natural autorizada ao exercício de atividades profissionais.

82 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-GO – 2015) A atribuição ao sujeito passivo de obrigação tributária da condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**

A) pode acontecer, nos termos da lei, na hipótese em que o empregador faz a retenção na fonte do IRPF de seu empregado.

B) é inadmissível, uma vez que a obrigação tributária surge apenas após a ocorrência do fato gerador.

C) pode acontecer, nos termos da lei, na hipótese de recolhimento antecipado de ICMS pelo fabricante de veículos automotores relativamente à futura revenda dos mesmos pelas concessionárias.

D) trata-se da substituição tributária para trás, cujo fundamento é previsto expressamente na Constituição da República.

E) pode acontecer, nos termos da lei, quando o tomador do serviço faz a retenção na fonte do ISSQN devido pelo prestador do serviço por ocasião do pagamento pelo serviço prestado.

83 **(FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, no que se refere à sujeição passiva de obrigação tributária, pode-se asseverar que**

A) são solidariamente obrigados os sujeitos passivos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

B) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação direta ou indireta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

C) são solidariamente obrigados os sujeitos passivos expressamente designados pela legislação tributária.

D) sujeito passivo de obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento de penalidade pecuniária.

E) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, revestindo ou não a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da legislação tributária.

84 **(FUNDEP/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG – 2015) Analise o caso hipotético a seguir.**

Rafael locou um imóvel, em janeiro de 2014, para residir na cidade X, consistindo no apartamento n. 103 do Edifício ABC em que mora atualmente, na condição de locatário. O mesmo imóvel foi locado, no período de 2010 a 2013, a Júlio. A proprietária do imóvel é a Sra. Letícia, que adquiriu a propriedade em 1992 e, até a presente data, mantém o imóvel, locando-o a diversos interessados, desde a década de 90. Por orientação de seu advogado, Dr. Hugo, a Sra. Letícia sempre exigiu que nos contratos de locação do referido imóvel constasse cláusula expressa, na qual se atribuía a responsabilidade pelo pagamento das tarifas de água e luz, do condomínio e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) aos locatários, eximindo-se a proprietária de arcar com tais valores. O Dr. Hugo figurou, inclusive, como testemunha, nos contratos celebrados. Na última semana foi entregue comunicação, aviada pelo Município X, informando a existência de débito de IPTU do ano de 2013, indicando que o imposto havia sido inscrito em dívida ativa e que seria ajuizada a correspondente execução fiscal para cobrança do crédito tributário municipal.

Considerando os dados apresentados, assinale a alternativa CORRETA

A) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Júlio, locatário no período de 2013, com o objetivo de receber o tributo inadimplido.

B) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Rafael, locatário que sucedeu Júlio na posse do imóvel.

C) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Hugo.

D) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face do Condomínio do Edifício ABC.

E) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Letícia.

85 **(ESAF/ATRFB – 2012) Avalie as três proposições abaixo, à luz do Código Tributário Nacional, e responda à questão correspondente, assinalando a opção correta.**

I. No ICMS incidente sobre o ponto telefônico, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que o sujeito ativo da obrigação tributária é a concessionária, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

II. Um menor de 10 anos de idade é absolutamente incapaz do ponto de vista civil e tributário.

III. Salvo se a lei o previr, os contratos feitos entre o contribuinte do ITR e o arrendatário do imóvel, para excluir a responsabilidade daquele pelo pagamento desse imposto, embora válido entre as partes, não é eficaz em relação à Fazenda Pública.

Contém ou contêm erro:

A) apenas a segunda proposição.

B) apenas a terceira.

C) apenas as duas primeiras.

D) apenas a primeira.

E) nenhuma, pois as três estão certas.

86 (ESAF/ARFB – 2012) Para preencher as lacunas do parágrafo abaixo, assinale a opção correta.

O __________ é qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo pouco importando o nome que lhe seja atribuído. O __________ é aquele que, sem ser sujeito passivo, paga tributo em nome de outrem, e não tem legitimidade para discuti-lo. Já o __________ é aquele a quem é juridicamente transferido o ônus econômico do tributo, mediante destaque expresso do valor devido na operação. O __________, por sua vez, é quem suporta o ônus da tributação, com ou sem transferência jurídica. Finalmente, o __________ é qualquer outra pessoa que esteja obrigada, por força de lei, a pagar o tributo, seja em lugar do contribuinte ou junto a ele (direta, solidária ou subsidiariamente).

A) devedor/mero pagador/contribuinte de fato/contribuinte econômico/responsável.

B) contribuinte/mero pagador/contribuinte econômico/contribuinte de fato/terceiro.

C) contribuinte/contribuinte de fato/contribuinte econômico/mero pagador/responsável.

D) devedor/contribuinte de fato/contribuinte econômico/mero pagador/terceiro.

E) contribuinte/contribuinte econômico/contribuinte de fato/mero pagador/responsável.

87 (CESPE/Juiz Federal Substituto/TRF – 5ª REGIÃO – 2015) A respeito de responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

A) A responsabilidade tributária derivada é aquela que é transferida a terceiro que tenha ligação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação, sem que decorra de expressa previsão legal.

B) A responsabilidade tributária originária é aquela que ocorre com o inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

C) A responsabilidade tributária por infração a lei tributária praticada por pessoa na gestão de sociedade limitada ficará adstrita ao capital social devidamente integralizado.

D) A responsabilidade tributária por infração implica solidariedade da sociedade com o gestor que cometer infração no pagamento dos tributos.

E) A sujeição passiva indireta pode ser fruto de uma responsabilidade por sucessão, o que caracteriza uma das modalidades de responsabilidade por transferência.

88 (FGV/XIV OAB – 2014) Lei municipal que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – estabelece a solidariedade entre os proprietários de um mesmo imóvel. Os efeitos da solidariedade estão listados nas opções a seguir, à exceção de uma. Assinale-a.

A) A interrupção da decadência, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

B) A interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

C) O pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais.

D) A isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.

89 (FGV/X OAB – 2013) Três irmãos são donos de um imóvel, em proporções iguais. Em relação ao IPTU, cada irmão:

A) só pode ser cobrado pelo fisco na razão de 33,33% do imposto.

B) é devedor solidário em relação ao todo do imposto.

C) é devedor na razão de 33,3% do imposto e responsável subsidiário pelo restante.

D) não pode ser cobrado judicialmente pela parte de outro irmão que tenha recursos para pagá-la.

90 (FCC/AFTE/PE – 2014) A empresa X, prestadora de serviços de análise e desenvolvimento de sistemas, sediada no Município de Recife-PE, é controlada pela empresa Y, que, apesar de não prestar serviços, na qualidade de investidora, periodicamente, recebe lucros e dividendos da sociedade controlada. Em janeiro de 2012, foi instaurado pelo Município de Recife-PE um procedimento de fiscalização fiscal em desfavor da empresa X, que culminou com a lavratura de auto de infração, por meio do qual a citada autoridade cobrava das empresas X e Y o ISSQN que não teria sido recolhido sobre os valores recebidos pela empresa controlada X a título de contraprestação pelos serviços prestados. Nesse caso, a autoridade fiscal agiu:

A) incorretamente, pois o auto de infração deveria ter sido lavrado apenas contra a empresa X, pois o fato de a empresa Y pertencer ao mesmo conglomerado de empresas da contribuinte e ter interesse econômico, na condição de sócia controladora, no resultado da situação que constitui fato gerador, sem ter participado da sua realização, não é suficiente para torná-la devedora solidária da obrigação tributária.

B) incorretamente, pois o auto de infração deveria ter sido lavrado apenas contra a empresa Y, pois o fato de pertencer ao mesmo conglomerado de empresas da contribuinte e ter interesse econômico na realização da situação que constitui fato gerador é suficiente para torná-la sujeito passivo da obrigação tributária.

C) corretamente, posto que as empresas X e Y pertencem ao mesmo grupo econômico, o que é suficiente para tornar a sociedade controladora, na qualidade de interessada economicamente no resultado da situação que constitui fato gerador, devedora solidária da obrigação tributária.

D) corretamente, já que a empresa X praticou o fato gerador, e é a contribuinte, e a empresa Y recebia periodicamente distribuição de lucros e dividendos, o que é suficiente para torná-la devedora solidária da obrigação tributária.

E) incorretamente, pois o auto de infração deveria ter sido lavrado apenas contra a empresa Y, na medida em que, na qualidade de sociedade controladora, recebia lucros e dividendos, o que é suficiente para torná-la contribuinte da obrigação tributária.

91 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2014) Em setembro de 2013, Gustavo, com 10 anos de idade, domiciliado em Fortaleza-CE, recebeu em doação, de sua avó, Mariângela, viúva, domiciliada em Natal-RN, um terreno localizado à beira-mar, em Aquiraz-CE, do qual ela era proprietária, fazia 30 anos.

Como Gustavo é menor de idade, a aceitação da doação foi feita apenas por sua mãe, que o representa na prática de atos da vida civil, pois seu pai foi destituído do poder familiar, por decisão judicial, e há muito tempo “anda desaparecido”.

No momento em que foi lavrada a escritura de doação, Mariângela, que era contribuinte do IPTU, encontrava-se em débito com a Prefeitura do Município de Aquiraz, relativamente a esse imposto, no exercício de 2013.

Considerando que o contribuinte do ITCD, nas doações, é o donatário e tomando como base o que dispõem a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, é correto afirmar:

A) Mariângela, ao formalizar a doação do imóvel a seu neto, deixará de revestir a condição de contribuinte do IPTU/2013, passando Gustavo a revestir a condição de contribuinte em relação ao IPTU/2013, mesmo que da escritura de doação conste certidão negativa relativamente a esse exercício.

B) O pai de Gustavo pode ser considerado responsável tributário pelo ITCD devido por essa transmissão por doação, pelo simples fato de ser pai, mesmo não tendo intervido no ato de transmissão por doação, nem tendo sido responsável por qualquer omissão.

C) Gustavo, embora tenha apenas 10 anos de idade e seja, por causa disso, civilmente incapaz, tem, todavia, capacidade tributária para ser contribuinte do ITCD, pois sua capacidade tributária não é afetada por sua incapacidade civil.

D) O sujeito ativo do ITCD incidente sobre essa transmissão é o Estado do Rio Grande do Norte, pois a doadora,

Mariângela, está domiciliada em Natal.

E) O pai e a mãe de Gustavo revestirão a condição de responsáveis tributários pelo IPTU em atraso e pelo ITCD devido por Gustavo, se, da escritura de doação, não constar certidão negativa relativamente a débitos do IPTU e do ITCD e se não for possível exigir de Gustavo o cumprimento da obrigação principal.

92 (FCC/PGM/MT – 2014) Considere as afirmações abaixo.

I. A pessoa obrigada ao pagamento da penalidade pecuniária é sujeito passivo de obrigação principal ou de obrigação acessória.

II. Em regra, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, desde que sejam acordadas em cartório.

III. Ambos, contribuinte e responsável, são considerados sujeitos passivos de obrigação principal, dependendo do grau de relação (direta ou indireta), com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Os sujeitos passivos das relações jurídicas de natureza tributária são definidos APENAS em:

A) I e III.

B) I e II.

C) III.

D) II.

E) I.

93 (FCC/PGM/PE – 2014) José das Pindaíbas, residente em bairro modesto do Recife, com muita alegria, recebeu a visita de seu velho amigo de infância, Félix Feliciano, rico dono de resort na região de Porto de Galinhas. Em reservada conversa regada a generosos goles de boa cachaça servida antes, durante e após o jantar, José das Pindaíbas confidenciou a seu amigo Félix que estava com problemas financeiros e que, inclusive, não conseguiria honrar com o pagamento do IPTU no ano de 2014. Imediatamente, com largo sorriso, Félix sacou de papel e caneta e firmou sério compromisso por escrito de pagar em nome de José o tributo municipal a ser cobrado em 2014. Inclusive fez questão de destacar um alerta, também por escrito, ao fisco municipal, para que fizesse a cobrança direta na sua residência em Porto de Galinhas, pois ele, agora, seria o sujeito passivo contribuinte e não mais seu amigo José. Os dois amigos despediram-se com muitos abraços e agradecimentos por parte de José pela generosidade demonstrada pelo amigo. É correto afirmar que o:

A) documento firmado pode ser levado em consideração pelo fisco recifense, quanto à modificação da definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes desde que haja lei ordinária municipal permitindo este tipo de tratativa particular.

B) documento firmado deve ser levado em consideração pelo fisco recifense, tendo em vista que fora feito por escrito e de comum acordo pelos dois amigos.

C) fisco recifense não deve levar em consideração o documento firmado porque as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, de forma alguma podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, mesmo se lei municipal dispuser em sentido diverso.

D) documento firmado não deve ser levado em consideração pelo fisco recifense, tendo em vista que, apesar de ter sido firmado por escrito e de comum acordo pelos dois amigos, não fora registrado em cartório, condição essencial em face de tratar-se de matéria tributária.

E) fisco recifense deve levar em consideração o documento firmado porque as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

94 (FCC/PGM/PE – 2014) Autoridade administrativa lotada na Secretaria de Finanças do Município do Recife e em função de fiscalização direta de tributos lavra auto de infração à legislação municipal desconsiderando negócio jurídico praticado por contribuinte do ISSQN. A autoridade fiscal age nos estritos limites procedimentais

estabelecidos por Ofício da própria Secretaria de Finanças da qual é funcionário. Neste contexto, e atuando como Procurador Judicial, considere as seguintes afirmações:

I. Correta a atuação do fiscal em termos procedimentais se o Ofício citado tiver fundamento em Decreto do Executivo Municipal.

II. Os procedimentos para a desconsideração dos negócios jurídicos previstos no ofício observado pelo fiscal autuante devem ter por fundamento lei ordinária.

III. Se não houver lei complementar fundamentando os procedimentos de desconsideração praticados pelo agente fiscal autuante, deve-se considerar este ato administrativo como nulo.

Está correto o que consta APENAS em:

A) II e III.

B) I.

C) II.

D) III.

E) I e III.

95 (FCC/PGM/SP – 2014) Considerando a capacidade tributária passiva,

A) a pessoa jurídica, para ser contribuinte, depende de estar regularmente constituída, com inscrição de seus atos constitutivos na junta comercial ou perante o ofício de registro civil das pessoas jurídicas.

B) o louco, interditado civilmente, pode ser sujeito passivo da obrigação tributária na qualidade de contribuinte, mas seu curador é responsável solidariamente com o mesmo pelos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável.

C) o menor absolutamente incapaz não pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, mas seu representante legal o será na qualidade de responsável tributário.

D) o pródigo, interditado civilmente, pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, mas não pode ser considerado contribuinte, sendo seu curador o responsável tributário.

E) o menor relativamente incapaz pode ser sujeito passivo da obrigação tributária desde que seu representante legal o tenha assistido na prática do fato gerador.

96 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Pedrus, solteiro, trabalhou sua vida toda e amealhou um pequeno patrimônio: uma casa, um carro e algum dinheiro, que ficou depositado no banco. Como não tinha herdeiros necessários, fez um testamento público, por meio do qual deixou seu patrimônio a sua irmã Benedita, também solteira, que herdou todos esses bens, quando Pedrus faleceu. Durante alguns anos, Benedita usufruiu desse patrimônio. Com o passar dos anos, ela adoeceu, foi internada e, com suas faculdades mentais seriamente comprometidas, deixou de ter condições de gerir sua vida e seus próprios negócios, motivo pelo qual sua irmã, Alice, acabou pedindo sua interdição, que foi concedida pelo juízo de direito competente. Sua irmã Alice acabou tornando-se sua curadora, passando a administrar os negócios de Benedita. No início do ano subsequente ao da interdição de Benedita, ocorreu o fato gerador do IPTU, referente ao imóvel herdado, e do IPVA, referente ao carro recebido em herança. Instada a liquidar o crédito tributário referente a esses impostos, Alice, irmã e curadora de Benedita, negou-se a fazê-lo, alegando que Benedita teve sua incapacidade civil decretada por juiz de direito e que, em razão disso, não tinha mais capacidade para ser contribuinte desses impostos.

Considerando o que o CTN estabelece em relação à capacidade tributária, a alegação de Alice está:

A) correta, pois capacidade tributária ativa independe da capacidade civil das pessoas naturais.

B) correta, pois, se Benedita não pode administrar seus bens, ela não tem capacidade tributária ativa para ser contribuinte desses impostos.

C) incorreta, pois a capacidade tributária passiva independe de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis.

D) incorreta, pois, na medida em que a capacidade tributária passiva depende da própria capacidade civil, enquanto um terceiro interessado puder recorrer da interdição de Benedita, sua capacidade não pode ser contestada.

E) incorreta, pois, na medida em que a interdição retirou sua capacidade tributária passiva, ela adquiriu, em decorrência disso, capacidade ativa para ser contribuinte desses tributos.

97 (FCC/AFTE/SP – 2013) Com fundamento nas previsões do CTN, considere:

I. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte quando, sem revestir a condição de responsável, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei e responsável quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

II. Salvo disposição de lei em contrário, estão previstos os seguintes efeitos da solidariedade: a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; B) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; C) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

III. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, salvo se esta hipótese for expressamente prevista em decreto que regulamente o referido tributo.

IV. Na solidariedade tributária é permitida a observância de uma sequência preestabelecida para a execução, operando-se esta primeiramente contra um, e só depois contra o outro.

V. As pessoas expressamente designadas por lei e as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) II e V.

C) III e IV.

D) III e V.

E) I e IV.

98 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Com relação ao aspecto pessoal das obrigações tributárias é correto afirmar:

A) Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

B) Sujeito ativo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto.

C) Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

D) Sujeito ativo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo.

E) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada ao pagamento da penalidade.

99 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Diante da propriedade imóvel de três pessoas conjuntamente,

A) não existe solidariedade passiva entre os coproprietários do imóvel, sendo que cada quota-parte dá ensejo a um fato gerador, para cada um dos coproprietários, nos limites dos seus quinhões.

B) só existirá a solidariedade passiva se todos os proprietários detiverem quota-partes iguais dentro do imóvel.

C) cada coproprietário é contribuinte individual de imposto sobre a propriedade, relativamente à sua quota-parte no imóvel, que constitui fato gerador autônomo.

D) cada coproprietário é responsável pelo imposto incidente sobre toda a propriedade, respondendo perante o Fisco apenas até o limite de sua quota-parte no imóvel.

E) cada coproprietário é responsável pelo imposto incidente sobre toda a propriedade, respondendo perante o Fisco pelo todo.

100 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um menino menor de idade, com dez anos, recebeu, na qualidade de herdeiro testamentário, por ocasião da morte de sua avó, um imóvel urbano, localizado em município do interior de São Paulo, no valor de R$ 350.000,00. Houve a aceitação da herança pelo menor, que, nesse ato, foi representando

por seus pais. Nesse caso, o tributo devido na transmissão *causa mortis* de bens imóveis caberá:

A) aos pais do menor de idade, pois o menino, por ser menor de idade, não tem capacidade tributária.

B) ao menino menor de idade, pois ele tem capacidade tributária, e, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento dessa obrigação tributária por ele, seus pais responderão solidariamente com ele, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

C) cinquenta por cento ao menino menor de idade e cinquenta por cento aos pais do menor.

D) aos pais do menino menor de idade e ao próprio menino, pois o menor não tem capacidade jurídica para ser, isoladamente, contribuinte.

E) ao menino menor de idade, pois ele tem capacidade tributária, e, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento dessa obrigação tributária por ele, seus pais responderão solidariamente com ele.

101 (FCC/ANALISTA/TCE/AP – 2012) Segundo o Código Tributário Nacional, art. 119, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Sobre o sujeito ativo da obrigação tributária é correto afirmar que:

A) somente é sujeito ativo pessoa jurídica de direito público com competência tributária.

B) a capacidade tributária ativa é indelegável.

C) a capacidade tributária ativa é passível de delegação, hipótese em que ocorrerá também a delegação da competência tributária.

D) o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo de reter tributos na fonte, tal como acontece com as instituições financeiras e os empregadores, constitui delegação de capacidade tributária ativa.

E) um Estado-membro criado a partir de desmembramento territorial sub-roga-se nos direitos decorrentes da legislação tributária do Estado remanescente, até que entre em vigor a sua própria, se não houver disposição legal em contrário.

102 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Com relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, assinale a alternativa incorreta.

A) O sujeito passivo de obrigação acessória pode ser tanto um contribuinte como um terceiro, isto é, uma pessoa que não tenha nenhuma relação direta com o fato gerador da obrigação principal.

B) De acordo com o CTN, sujeito passivo da obrigação tributária principal pode ser classificado como contribuinte e como responsável.

C) Segundo o CTN, em seu artigo 121, parágrafo único, o sujeito passivo contribuinte tem a obrigação de pagar quando, sem revestir a condição de responsável, sua obrigação decorre de dispositivo expresso de lei.

D) O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.

E) Segundo o CTN, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

103 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Na solidariedade tributária:

A) O tributo poderá ser exigido de qualquer dos coobrigados ou de todos.

B) Deverá ser feita a exigência do tributo, em primeiro lugar, ao contribuinte.

C) O tributo não poderá ser exigido dos coobrigados, mas apenas de um deles.

D) Caberá benefício de ordem.

E) Cabe solidariedade residual.

104 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Tratando-se de solidariedade tributária, a interrupção da prescrição, contra um dos coobrigados:

A) Prejudica apenas aquele contra o qual houve a interrupção da prescrição.

B) Favorece ou prejudica aos demais.

C) Não prejudica ao coobrigado ausente.

D) Prejudica aos demais coobrigados.

E) Favorece aos demais coobrigados.

105 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) A capacidade tributária passiva da pessoa jurídica depende:

A) Da capacidade civil de seus sócios e diretores.

B) De estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

C) De estar o contrato social da pessoa jurídica registrado na repartição competente.

D) Não dependência bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

E) De regulamentação federal para a capacidade.

106 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) A pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária chama-se:

A) Sujeito de direito.

B) Sujeito passivo.

C) Sujeito da obrigação.

D) Sujeito supletivo.

E) Sujeito ativo.

107 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Os menores de 16 anos, os loucos e outros incapazes:

A) Não têm capacidade tributária.

B) São incapazes para assumir obrigações tributárias.

C) Gozam de plena capacidade tributária.

D) Não podem ser contribuintes responsáveis por dívida fiscal.

E) Gozam de capacidade relativa tributária.

108 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) A pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação é o:

A) Sujeito passivo da obrigação principal.

B) Sujeito passivo da obrigação acessória.

C) Contribuinte ou responsável.

D) Sujeito responsável.

E) Sujeito ativo da obrigação.

109 (UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre a capacidade tributária passiva é correto afirmar que:

A) o menor de idade não tem capacidade para compor a relação jurídica obrigacional tributária na condição de sujeito passivo.

B) a situação irregular de uma empresa não afasta a obrigação de recolher tributo, em razão da cláusula *non olet*.

C) o advogado não inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil, ao auferir renda da prática da advocacia, não terá competência tributária passiva.

D) não será contribuinte do IPVA o menor de 18 (dezoito) anos proprietário de veículo automotor.

E) segundo o STJ, se uma empresa não estiver regularmente constituída como pessoa jurídica, não terá direito a ingressar no REFIS (programa de recuperação fiscal).

110 (CONPASS/PGM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) Relativamente ao tema obrigação tributária, o Código Tributário Nacional estabelece que, salvo disposição de lei em contrário, a solidariedade tributária passiva produz o seguinte efeito, entre outros:

A) a suspensão da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

B) o pagamento efetuado por um dos obrigados não aproveita aos demais.

C) a isenção ou anistia do crédito tributário exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.

D) a interrupção da prescrição em favor de um dos obrigados não favorece os demais.

E) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.

111 (MPE/GO/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/GO – 2012) Leia e responda:

I – O civilmente incapaz não possui capacidade tributária, razão pela qual não pode ser sujeito passivo de obrigação tributária.

II – Contribuinte é o sujeito passivo que tem relação direta com o fato gerador da obrigação tributária.

III – Existindo solidariedade entre sujeitos passivos, o que possuir menor capacidade contributiva poderá pleitear benefício de ordem, de modo que a obrigação tributária seja exigida primeiro daquele que possuir maior capacidade contributiva para suportar o ônus econômico.

IV – Ocorrendo solidariedade, o pagamento efetuado por um aproveita aos demais sujeitos passivos da obrigação tributária, exceto nos casos em que houver disposição legal expressa em contrário.

A) As afirmativas I e IV estão corretas.

B) As afirmativas II e III estão corretaS.

C) As afirmativas II e IV estão corretas.

D) As afirmativas I, II, III e IV estão corretas.

112 (TJ/PR/ASSESSOR JURÍDICO/TJ/PR – 2012) No que concerne às disposições do Código Tributário Nacional sobre sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária, bem como sobre solidariedade, assinale a alternativa correta.

A) Sujeito ativo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

B) As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, sempre poderão ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

C) As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal serão subsidiariamente obrigadas. A ordem se determina pela data da constituição do crédito tributário.

D) Um dos efeitos da solidariedade, não havendo disposição em contrário, é o de que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.

113 (PUC/PR/JUIZ DE DIREITO/TJ/MS – 2012) Sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, é CORRETO afirmar:

A) Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, podem ser opostas à Fazenda Pública, apenas para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

B) Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

C) Havendo solidariedade, em regra, o pagamento efetuado por um dos obrigados não aproveita aos demais.

D) Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, mas não de penalidade pecuniária.

E) A capacidade tributária passiva depende da capacidade civil das pessoas naturais.

114 (VUNESP/PGM/MAUÁ/SP – 2012) As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação tributária principal

A) podem alegar benefício de ordem.

B) não podem invocar benefício de divisão.

C) são obrigadas subsidiariamente.

D) são solidariamente obrigadas.

E) são todas obrigadas: como devedora principal, e as outras, subsidiariamente.

115 **(VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/MS – 2012) Assinale a alternativa que apresenta informação incorreta**

A) São solidariamente responsáveis tributários as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

B) A isenção ou a remissão de crédito tributário, na hipótese de solidariedade, exonera, sem ressalvas, todos os obrigados.

C) A responsabilidade é solidária quando tanto o contribuinte quanto o responsável respondem sem o benefício de ordem.

D) A lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade tributária à terceira pessoa, quando esta estiver vinculada ao fato gerador da exação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da mesma obrigação.

116 **(FMP/RS/PGE/AC – 2012) O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.**

117 **(FCC/PROCURADOR DA PROCURADORIA ESPECIAL/TCM-RJ) A propriedade de um bem imóvel por três proprietários com frações distintas gera**

A) três fatos geradores distintos, um para cada proprietário.

B) três fatos geradores distintos, um para cada proprietário, mas com solidariedade entre eles.

C) um fato gerador, mas com três sujeitos passivos, cada um responsável proporcionalmente à sua fração, sem solidariedade.

D) um fato gerador, com três sujeitos passivos solidários entre si pelo todo, por interesse comum consistente na transmissão do bem imóvel.

E) um fato gerador, com três sujeitos passivos que somente serão devedores solidários se houver expressa disposição legal neste sentido ou se eles tiverem expressamente assim convencionado.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

118 **(CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) No caso de o contribuinte não escolher seu domicílio tributário – em se tratando de pessoa natural cuja residência habitual seja desconhecida –, o CTN determina que seja considerado o centro habitual de sua atividade.**

119 **(CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STF – 2013) João, com mais de dezoito anos de idade, e seu irmão Pedro, com dezessete anos de idade, ambos residentes no Distrito Federal, em endereço conhecido, constituíram, neste local, um negócio informal e passaram a vender roupas, sem informar esse fato ao fisco, deixando de constar no cadastro fiscal. Após fiscalização, a administração tributária descobriu que a prática da atividade comercial durava mais de dois anos, sem nunca ter sido recolhido nenhum tributo. O fisco lavrou o correspondente auto de infração contra João e Pedro, para cobrar o tributo suprimido. Neste caso, o fisco deve considerar a residência habitual como domicílio tributário, pois nem João nem Pedro, pessoas físicas, têm cadastro fiscal no Distrito Federal.**

120 **(CESPE/PGDF/DF – 2013) Paulo e Jorge, residentes em Goiânia – GO e sem endereço fixo no DF, iniciaram um negócio de vendas de veículos em uma sala no DF para moradores tanto do DF quanto de outros estados, sendo as operações comerciais todas feitas a pedido de clientes que deixavam seus veículos para venda. Após denúncia, o fisco do DF constatou que as operações de venda dos veículos estavam sendo feitas sem o pagamento do respectivo tributo e que não havia inscrição no cadastro fiscal de qualquer sociedade empresária para a realização de tais operações. Considerando a situação hipotética acima apresentada, o domicílio tributário de Paulo e Jorge será em Goiânia – GO, uma vez que eles não possuem residência no DF.**

121 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) A autoridade administrativa não pode recusar o domicílio eleito pelo contribuinte ou responsável, pois ambos possuem autonomia para elegê-lo.**

122 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) A empresa Digital Line, que tem sede e estabelecimento no Município de Garanhuns/PE, prestou serviço de informática à empresa Bom de Garfo, que desenvolve comércio de alimentos. Ocorre que, apesar de a segunda empresa possuir sede em Recife, o mencionado serviço foi executado no Município de Caruaru/PE. Diante do caso hipotético, a empresa

A) Digital Line, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município de Garanhuns/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que estabelecido o prestador do serviço.

B) Digital Line, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o município de Caruaru/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que o serviço é prestado.

C) Digital Line, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município do Recife/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que está estabelecido o tomador do serviço.

D) Bom de Garfo, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município de Caruaru/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que o serviço é executado.

E) Bom de Garfo, na condição de contribuinte do imposto, deverá recolher o ISS para o Município do Recife/PE, pois o mencionado tributo é devido ao Município em que está estabelecido o tomador do serviço.

123 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI – 2015) De acordo com o CTN, é correto afirmar:

A) Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, inclusive para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

B) Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária depende da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

C) No caso de solidariedade, salvo disposição em contrário, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, não favorece ou prejudica aos demais.

D) A capacidade tributária passiva depende da capacidade civil das pessoas naturais.

E) A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito pelo contribuinte ou responsável, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

124 (FCC/AFTE/SP – 2013) A empresa Odisseia Indústria e Comércio S.A., cuja atividade compreende compra e venda mercantil, anteriormente localizada na cidade de Santa Rita do Sapucaí – MG, transferiu sua sede administrativa do Estado de Minas Gerais para o interior do Estado do Amazonas, em área rural distante mais de 300 km de centro urbano mais próximo, e de acesso precário por via rodoviária ou fluvial, e, ainda, por deliberação dos acionistas, sua antiga sede no Estado de Minas Gerais foi convertida em filial. A Receita Federal do Brasil verificou, após procedimento administrativo regular, que a mudança da localização da sede para local de difícil acesso dificulta a fiscalização tributária, além do que ali não se encontravam guardados os livros e registros fiscais da empresa. Apurou a fiscalização federal que o local da efetiva administração da empresa continuava a ser em Minas Gerais. Em razão desta situação, a Receita Federal determinou a reversão do domicílio tributário da empresa para a localidade anterior, em sua filial. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, a Receita Federal do Brasil agiu:

A) corretamente, pois em relação às pessoas jurídicas de direito privado não há previsão legal que possibilite a eleição do domicílio fiscal, havendo esta faculdade apenas às pessoas naturais.

B) incorretamente, dado que não poderia recusar o domicílio eleito pelo contribuinte, mesmo que este dificultasse a fiscalização tributária, pois a escolha do local da sede da empresa é livremente feita por seus controladores, especialmente em face da liberdade empresarial constitucionalmente garantida.

C) corretamente, visto que na hipótese de recusa do domicílio eleito, a legislação determina que se considere como domicílio fiscal do contribuinte o último local em que o estabelecimento estava localizado.

D) incorretamente, pois o CTN prevê, quanto às pessoas jurídicas de direito privado, a prerrogativa da eleição do domicílio fiscal em qualquer local onde haja estabelecimento da empresa no território da entidade tributante.

E) corretamente, pois a escolha do local da sede da empresa é livremente feita por seus controladores, mas, para os fins tributários, pode a administração tributária fundamentadamente recusar o domicílio eleito, nos casos em que o

novo domicílio fiscal impossibilite ou dificulte a fiscalização dos tributos.

125 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/SP – 2014) No que diz respeito ao chamado *domicílio tributário*, é correto afirmar que:

A) é coincidente, em qualquer hipótese, com o *domicílio civil*, previsto no Código Civil brasileiro de 2002.

B) em casos específicos, pode o domicílio tributário ser aquele da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

C) no caso do contribuinte pessoa física, é sempre coincidente com a sua residência.

D) não apresenta qualquer distinção na sua fixação no que diz respeito ao caso dos contribuintes pessoas jurídicas, sejam estas de direito privado de direito público.

126 (CEPERJ/ADVOGADO/PROCON/RJ – 2012) Mévio reside no Município W há longos anos e apresenta requerimento para parcelar tributo de competência estadual. Eventualmente, realiza serviços no Município Y. Seus filhos residem no Município K. No requerimento formulado ao Estado NN, não indicou o seu domicilio tributário, sendo a sede da Receita Estadual o Município Z. Por decisão administrativa, foi fixado como domicílio tributário o Município X. Consoante as regras do Código Tributário Nacional, nesse caso, o domicílio tributário de Mévio será o:

A) Município W.

B) Município Y.

C) Município Z.

D) Município K.

E) Município X.

127 (CESP/ANALISTA DO MPU/FINANÇAS PÚBLICAS/MPU – 2015) Em relação a crédito e obrigações tributárias, fato gerador e domicílio tributário, julgue o item que se seguem.

O imposto sobre heranças e doações incidente sobre bens móveis é de competência da unidade da Federação onde tais bens forem localizados.

128 (FCC/JUIZ SUBSTITUTO/SEFAZ/AL – 2015) João adquiriu um veículo automotor novo, de procedência estrangeira, pelo valor de € 30.000,00 (trinta mil euros).

A lei do IPVA do Estado de domicílio de João estabelece que o fato gerador do IPVA relativo a propriedade de veículo novo, importado do exterior, ocorre na data do desembaraço aduaneiro do veículo. Essa lei, porém, nada diz a respeito da regra de conversão do valor do bem, da moeda estrangeira constante da documentação de importação, para a moeda nacional, para fins de lançamento do imposto.

Considerando o que dispõe o CTN,

A) a taxa de câmbio a ser utilizada para cálculo do valor tributário do bem, em moeda nacional, para fins de lançamento, será a mesma utilizada para cálculo do ICMS.

B) o lançamento do IPVA incidente sobre a aquisição da propriedade desse veículo não poderá ser feito, pois a regra de conversão do valor tributário deveria estar prevista na lei que instituiu esse imposto.

C) a taxa de câmbio a ser utilizada para cálculo do valor tributário do bem, em moeda nacional, para fins de lançamento, será a mesma utilizada para cálculo do Imposto de Importação.

D) o lançamento do IPVA incidente sobre a aquisição da propriedade desse veículo será feito em moeda estrangeira.

E) como o valor tributário do bem estava expresso em moeda estrangeira, sua conversão em moeda nacional, para fins de lançamento, será feita ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

129 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2015) No que concerne à sujeição tributária ativa e passiva e a solidariedade e domicílio tributários, julgue o próximo item.

Suponha que uma lei municipal de natureza tributária permita que nos contratos de aluguel seja transferida ao inquilino a obrigação de pagar o IPTU. Nessa situação, a responsabilidade pelo referido pagamento será do

inquilino, nos termos daquele município.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	34	A	67	E	100	B
02	Errada	35	B	68	D	101	E
03	Errada	36	A	69		102	C
04	Errada	37	D	70		103	A
05	Certa	38	A	71		104	B
06	Certa	39	E	72		105	D
07	Certa	40	B	73		106	B
08	Certa	41	B	74		107	C
09	Errada	42	A	75		108	E
10	Certa	43		76		109	B
11	Errada	44	C	77	C	110	E
12	Certa	45	D	78	C	111	C
13	Certa	46	B	79	A	112	B
14	Certa	47	E	80	C	113	B
15	C	48	E	81	E	114	D

16	Errada	49	C	82	C	115	B
17	D	50	D	83	A	116	
18	C	51	B	84	E	117	D
19	C	52	E	85	C	118	
20	E	53	B	86	A	119	
21	B	54	B	87	E	120	
22	E	55	C	88	A	121	
23	E	56	B	89	B	122	A
24	A	57	A	90	A	123	E
25	B	58	C	91	C	124	E
26	B	59	B	92	C	125	B
27	A	60	B	93	A	126	A
28		61		94	C	127	
29		62		95	B	128	E
30		63		96	C	129	
31		64		97	B		
32	C	65		98	C		
33	D	66		99	E		

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

01 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A Assembleia Legislativa do estado X aprovou modalidade de substituição tributária para o setor supermercadista, atribuindo a responsabilidade tributária aos fornecedores de produtos e mercadorias. Em decorrência da norma recém-publicada, o governador do estado editou decreto específico para a fixação de obrigações acessórias aplicáveis aos substitutos tributários e para alteração da data de vencimento da obrigação principal de recolhimento do ICMS, suprindo lacuna verificada na lei reguladora em relação à operacionalização do regime de substituição tributária. Considerando essa situação hipotética, pode-se afirmar que modalidade de responsabilidade por substituição atende ao princípio da praticidade e independe de qualquer vínculo jurídico ou fático entre o substituto tributário e o substituído, assegurando à administração tributária um método menos oneroso de fiscalização do cumprimento das obrigações do sujeito passivo.**

02 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A Assembleia Legislativa do estado X aprovou modalidade de substituição tributária para o setor supermercadista, atribuindo a responsabilidade tributária aos fornecedores de produtos e mercadorias. Em decorrência da norma recém-publicada, o governador do estado editou decreto específico para a fixação de obrigações acessórias aplicáveis aos substitutos tributários e para alteração da data de vencimento da obrigação principal de recolhimento do ICMS, suprindo lacuna verificada na lei reguladora em relação à operacionalização do regime de substituição tributária. Considerando essa situação hipotética, pode-se afirmar que o substituto tributário deve realizar o recolhimento do crédito tributário com base na presunção de ocorrência do fato gerador, e, caso esse fato ou situação fática não se concretize, o próprio responsável tributário deverá solicitar a imediata e preferencial restituição do valor pago indevidamente, observado o prazo decadencial de cinco anos.**

03 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A responsabilidade solidária em direito tributário pode ser classificada em natural – quando determinadas pessoas têm interesse comum na situação retratada no fato gerador da obrigação tributária – ou legal – quando expressamente determinada por lei –, sendo o benefício de ordem admitido para ambas as hipóteses.**

04 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A responsabilidade por infrações é elidida pela denúncia espontânea do contribuinte acompanhada do pagamento, ainda que parcial, do crédito tributário devido, não se considerando espontânea a denúncia da prática infracional ocorrida após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.**

05 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A responsabilidade do sócio-administrador pelos tributos devidos pela pessoa jurídica demanda a comprovação da prática de atos *ultra vires* ou com infração à lei, ou a dissolução irregular da empresa, e, nessa última hipótese, a responsabilização alcança o sócio-administrador que tenha consentido com o ato de dissolução irregular e todos os demais sócios-administradores que, durante o exercício da administração, tenham inadimplido o crédito tributário.**

06 **(CESPE/PGE/BA – 2014) Suponha que determinado empresário tenha adquirido o imóvel de um estabelecimento comercial completamente vazio e tenha dado continuidade à exploração, sob outra razão social, do mesmo ramo do comércio, e que os alienantes tenham prosseguido na exploração da atividade a partir do quinto mês após a alienação. Considerando essa situação hipotética e aspectos gerais da sucessão empresarial, pode-se afirmar que os créditos ainda não constituídos até a data do ato da sucessão empresarial, ainda que se refiram a obrigações tributárias surgidas até aquela data, não podem ser imputados aos adquirentes.**

07 **(CESPE/PGE/BA – 2014) O alienante deixa de ser responsável pelos tributos devidos até a data do ato de sucessão empresarial, passando a responsabilidade a ser integral do adquirente.**

08 **(CESPE/PGE/BA – 2014) O adquirente responde solidariamente pelos tributos devidos até a data do ato de sucessão empresarial.**

09 (CESPE/PGE/BA – 2014) O alienante continua responsável pelos tributos devidos até a data do ato de sucessão empresarial, podendo a dívida integral ser cobrada do adquirente, observando-se o benefício de ordem.

10 (CESPE/PGE/BA – 2014) A sucessão empresarial é uma forma de responsabilidade tributária por transferência, haja vista que a obrigação tributária nasce com o contribuinte, mas é transferida ao responsável.

11 (CESPE/PGE/BA – 2014) No caso do tributo de ICMS, a substituição tributária para trás corresponde a uma espécie de responsabilidade de terceiros por transferência.

12 (CESPE/PGE/BA – 2014) Determinado contribuinte solicitou parcelamento de dívida logo após a lavratura do auto de infração pelo Fisco contra ele, no qual lhe fora imputada fraude em razão de práticas fiscais que acarretaram a supressão de tributos. Com base nessa situação hipotética, pode-se afirmar que o pedido de parcelamento gera o benefício da espontaneidade para o contribuinte, que se verá livre das multas aplicadas pelo descumprimento das normas tributárias, especialmente aquela correspondente à fraude praticada.

13 (CESPE/TCE/PB – 2014) Júlio, responsável tributário pelo pagamento de um tributo, entendendo que não deveria pagar o valor total do tributo com as penalidades que lhe foram impostas em auto de infração, dirigiu-se ao Poder Judiciário, onde ingressou com ação de consignação em pagamento, tendo depositado valor inferior ao constante do auto de infração. Considerando essa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) Na hipótese em apreço, a extinção do crédito tributário ocorreria com o simples ingresso da ação de consignação, desde que o valor consignado tivesse sido o montante integral cobrado pelo fisco.

B) Caso a ação de consignação judicial impetrada por Júlio seja julgada improcedente, ser-lhe-á cobrado o crédito acrescido de juros moratórios, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

C) Na condição de responsável tributário, Júlio é terceiro interessado e, portanto, não estaria legitimado a ingressar com a ação de consignação.

D) Na ação de consignação em pagamento, é possível a discussão a respeito do valor devido constante do auto de infração lavrado contra Júlio.

E) Na hipótese considerada, caso se exigisse de Júlio a consignação do montante integral do crédito tributário, estampado no auto de infração contra ele lavrado, para que a exigibilidade do crédito tributário fosse suspensa, isso feriria direito constitucional.

14 (CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A execução fiscal poderá ser promovida contra os sucessores a qualquer título.

15 (CESPE/DPE/DF – 2013) De acordo com o STJ, a não localização de determinada sociedade no domicílio fiscal fornecido gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular, sendo possível, nesse caso, o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente da sociedade.

16 (CESPE/DPE/DF – 2013) A responsabilidade dos pais pelos tributos devidos pelos filhos é, de acordo com o CTN, solidária e pessoal.

17 (CESPE/NOTÁRIO/TJ/PI – 2013) Suponha que determinado notário tenha deixado de exigir o pagamento do ITBI no ato da lavratura de escritura de compra e venda, conforme prevê a legislação local, para garantir a celeridade do negócio jurídico. Nesse caso,

A) o notário enquadra-se na responsabilidade de terceiros, que é do tipo exclusiva ou integral, sem o benefício de ordem.

B) o notário será solidariamente responsável, sem o benefício de ordem, após a tentativa frustrada do fisco em fazer que o adquirente do imóvel cumprisse a sua obrigação principal.

C) o notário, nesse caso, estará isento de responsabilidade, pois somente poderia responder por omissões, e nunca por tentar dar celeridade ao negócio jurídico.

D) a responsabilidade do notário é pessoal, devendo dele ser exigido o pagamento do tributo em primeiro plano, já que ele, tendo de cobrar o pagamento, deixou de fazê-lo.

E) o notário responderá pelo pagamento do tributo juntamente com o devedor principal, desde o começo da exigência do cumprimento da obrigação principal, por tratar-se de caso de responsabilidade de terceiros.

18 (CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) A responsabilidade tributária de terceiros é solidária.

19 (CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) O sócio de sociedade comercial de responsabilidade limitada, ainda que passados mais de três anos de sua liquidação, responderá, na proporção da sua participação no capital social, pelas obrigações tributárias não honradas pela sociedade.

20 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) Ocorre a substituição tributária regressiva nos casos em que pessoas ocupantes de posições posteriores nas cadeias de produção são substituídas, quanto à obrigação de pagar o tributo devido, por aqueles que ocupam as posições anteriores.

21 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) Não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, não configura a denominada denúncia espontânea a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação.

22 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) De acordo com a sistemática do CTN, a lei pode atribuir expressamente a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, ainda que não vinculada ao fato gerador da obrigação.

23 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) O cônjuge meeiro é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da adjudicação ou da partilha, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão, legado ou meação.

24 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) Os mandatários, prepostos e empregados são solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes.

25 (CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) O adquirente de um fundo de comércio é subsidiariamente responsável, juntamente com o alienante que continue a exercer a atividade comercial em outro estado, pelos tributos devidos até a data da venda desse fundo.

26 (FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS – 2015) No que se refere à responsabilidade tributária, assinale a alternativa que contém afirmativa correta.

A) Os créditos relativos ao IPTU sub-rogam-se na pessoa dos adquirentes e arrematantes, salvo quando conste do título a prova da sua quitação.

B) Empresa que adquirir estabelecimento comercial de outra e continuar a respectiva exploração responde pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, mas não por aqueles que, malgrado sejam pertinentes a obrigações surgidas até então, somente tenham sido constituídos posteriormente.

C) De acordo com a legislação pertinente, as empresas integrantes de grupos econômicos respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações previdenciárias.

D) O mero encerramento de fato das atividades da empresa, sem a baixa formal, não autoriza a responsabilização tributária dos sócios que a administraram tanto no período dos fatos geradores quanto no período da dissolução.

27 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-MS – 2015) De acordo com as disposições do Código Tributário Nacional, é correto afirmar que

A) o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável quando tenha relação pessoal e direita com o fato gerador.

B) a responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

C) a solidariedade passiva tributária comporta benefício de ordem.

D) a obrigação acessória é sempre dependente da prévia existência da obrigação principal.

E) a capacidade tributária passiva depende de estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

28 (FUNCAB/Auditor Fiscal – Tecnologia da Informação/SEFAZ-BA – 2015) Considerando os temas "obrigação tributária" e "responsabilidade tributária", assinale a alternativa correta.

A) O contribuinte é sujeito passivo indireto e o responsável tributário é sujeito passivo direto.

B) O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus até o dia imediatamente anterior ao falecimento.

C) A responsabilidade tributária por infrações não é elidida quando provada a ausência de culpa ou dolo do agente.

D) A obrigação tributária acessória é uma prestação designativa do ato de pagar, afeta ao tributo e à multa.

E) São pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente somente pelos impostos relativos aos bens adquiridos ou remidos.

29 (VUNESP/Advogado/IPT-SP – 2015) Segundo o Código Tributário Nacional, a responsabilidade do inventariante pelos tributos devidos pelo espólio encontra-se sistematizada como responsabilidade

A) de terceiros.

B) por sucessão.

C) originária.

D) por substituição.

E) própria.

30 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) Suponha que a empresa X, que explora atividade de arrendamento mercantil, incorporou a empresa Y, sendo-lhe transmitida a propriedade dos bens móveis e imóveis da segunda empresa. Nesse caso,

A) não incide ITBI, posto que a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão e extinção de pessoa jurídica é imune ao referido imposto.

B) incide ITBI, pois o fato de a adquirente explorar atividade de arrendamento mercantil afasta a imunidade do mencionado tributo sobre a transmissão de bens de direitos decorrente de incorporação.

C) não incide ITBI, visto que a exação do referido imposto pressupõe a presença de pessoas físicas nos polos da relação jurídico-tributária, já recai sobre a transmissão *inter vivos*.

D) a responsabilidade tributária da empresa X abrange os tributos, não alcançando as multas, posto que a penalidade tem caráter pessoal e não pode ser transferida para quem não cometeu infração.

E) a responsabilidade tributária da empresa X abrange os tributos e a multa moratória, não incluindo as multas punitivas, por força do princípio de intransmissibilidade da sanção.

31 (FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS – 2015) Quanto à responsabilidade tributária, analise as assertivas abaixo:

I. A infração ao dever legal de recolher tempestivamente os tributos enseja a responsabilização pessoal dos sócios-gerentes.

II. A dissolução irregular da empresa enseja a responsabilização pessoal daqueles que, no momento da dissolução, atuavam efetivamente na condição de sócios-gerentes.

III. Em alienação de estabelecimento comercial ocorrida em processo de falência, o adquirente responde pelos tributos, relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, de forma integral ou subsidiária, se for parente em linha reta do devedor falido.

IV. O adquirente é pessoalmente responsável pelos tributos relativos aos bens adquiridos.

Após a análise, pode-se dizer que:

A) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

B) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

C) Estão corretas apenas as assertivas III e IV.

D) Estão corretas apenas as assertivas II, III e IV.

E) Todas as assertivas estão corretas.

32 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Quando a legislação tributária estabelece que é responsável pelo recolhimento do tributo terceira pessoa, vinculada ao mesmo fato gerador ocorrido, estamos diante da situação denominada

A) reponsabilidade stricto sensu, "por transferência".

B) solidariedade passiva tributária por imposição legal.

C) substituição tributária "para frente".

D) substituição tributária "para trás".

33 (NC-UFPR/Procurador/Prefeitura de Curitiba – PR – 2015) Nos termos do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Sobre a sujeição passiva tributária, assinale a alternativa correta.

A) Admite-se a exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração quando a referida denúncia for acompanhada do pagamento da dívida, admitindo-se, para esse fim, nos termos de jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, o parcelamento.

B) A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

C) O inadimplemento tributário enseja a responsabilização do sócio administrador.

D) O sócio administrador responde pelas dívidas tributárias e não tributárias da sociedade empresária em caso de falência.

E) Na responsabilidade por substituição para trás, o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida.

34 (FCC/Juiz Substituto/TJ-SC – 2015) Lukas, domiciliado em cidade do interior catarinense, é proprietário de imóvel residencial, que valia, em 2012, R$ 200.000,00. Em 2013, esse imóvel passou a valer R$ 240.000,00, em razão da obra pública realizada pela Prefeitura Municipal, e que resultou na referida valorização. A Prefeitura Municipal instituiu, lançou e cobrou contribuição de melhoria dos contribuintes que, como Lukas, tiveram suas propriedades valorizadas. O mesmo Município catarinense, a seu turno, com base em lei municipal, lançou e cobrou, em 2013, a taxa decorrente da prestação de serviço público de recolhimento de lixo domiciliar, tendo como fato gerador o recolhimento do lixo produzido individualmente, nos imóveis residenciais localizados naquele Município. O Município catarinense lançou e cobrou essa taxa de Lukas, em relação ao mesmo imóvel acima referido. Neste ano de 2015, Lukas recebeu uma excelente oferta pelo seu imóvel e está pensando em vendê-lo. Ocorre, porém, que não pagou a contribuição de melhoria lançada pela municipalidade, nem a taxa lançada pelo Município. Em razão disso, com base nas regras de responsabilidade por sucessão estabelecidas no CTN,

A) tanto o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria, como o relativo à taxa, se sub-rogarão na pessoa do adquirente, na proporção de 50% do valor lançado.

B) o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria não se sub-rogará na pessoa do adquirente, mas o relativo à taxa sim, salvo se constar do título aquisitivo a sua quitação.

C) tanto o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria, como o relativo à taxa, se sub-rogarão na pessoa do adquirente, salvo se constar do título aquisitivo a sua quitação.

D) nem o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria, nem o relativo à taxa, se sub-rogará na pessoa do adquirente.

E) o crédito tributário relativo à contribuição de melhoria se sub-rogará na pessoa do adquirente, salvo se constar do título aquisitivo a sua quitação, mas o relativo à taxa não.

35 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) O Estado do Pernambuco lavrou auto de infração contra a empresa Redealegre, cobrando-lhe ICMS e multa, sob o fundamento de que promoveu

saída de mercadoria sem o devido recolhimento do imposto. Notificada, a Redealegre apresentou impugnação e os recursos administrativos cabíveis, mas o auto de infração foi mantido na esfera administrativa. Ocorre que a empresa, nesse período, enfrentando problemas financeiros e não conseguindo saldar suas obrigações, teve sua falência decretada. No caso hipotético, o Estado do Pernambuco, ao promover a cobrança do débito fiscal, deverá acionar

A) o sócio, já que a decretação da falência da empresa Redealegre constitui hipótese de dissolução irregular da sociedade, o que enseja a sua responsabilidade solidária.

B) o sócio, pois a inadimplência das obrigações tributárias por parte da empresa constitui infração legal e enseja a sua responsabilidade solidária.

C) o sócio, pois a decretação da falência da empresa é situação apta a demonstrar que ele agiu com culpa, na medida em que se presume que não agiu com zelo na administração da empresa Redealegre.

D) a massa falida da empresa Redealegre, pois a decretação da falência não caracteriza dissolução irregular da sociedade, não representando infração legal apta a viabilizar o acionamento automático do sócio.

E) a massa falida da empresa Redealegre, pois, por força do princípio da separação patrimonial, somente a empresa responde por suas dívidas, não podendo o seu sócio ser responsabilizado por elas.

36 (FCC/Auditor Controle Externo – Jurídica/TCM-GO – 2015) O Código Tributário Nacional, no Capítulo V do Título I do seu Livro II, trata das diversas modalidades de responsabilidade tributária. De acordo com esse código,

A) a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, dos juros de mora, de multa de mora e de atualização monetária, calculados até a data do pagamento ("denúncia espontânea ou autodenúncia").

B) os tutores e curadores respondem solidariamente pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados, nos atos em que intervierem ou não, ou pelas omissões de que forem responsáveis, independentemente da possibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte ("responsabilidade por sucessão").

C) a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos impostos devidos a partir da data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas ("responsabilidade *a posteriori*").

D) o adquirente ou remitente é pessoalmente responsável pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos ("responsabilidade por sucessão").

E) a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações em cuja definição o dolo genérico do agente seja elementar ("responsabilidade por sucessão").

37 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) A respeito da responsabilidade tributária, é correto afirmar que

A) o espólio é pessoalmente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da abertura da sucessão.

B) os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, ainda que conste do título a prova de sua quitação.

C) há responsabilidade pessoal dos sucessores a qualquer título pelos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da partilha, a qual não está limitada ao montante do quinhão do legado.

D) de acordo com previsão expressa do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, ainda que não vinculada ao fato gerador da obrigação.

38 (FCC/Analista de Controle Externo – Jurídica/TCE-GO – 2015) Na responsabilidade por sucessão, é correto afirmar que

A) a incorporação de uma empresa por outra implica em responsabilidade tributária para a empresa incorporadora, relativamente aos débitos tributários da empresa incorporada, por fatos geradores anteriores à incorporação.

B) se na arrematação de bem imóvel em hasta pública o respectivo preço pago não for utilizado para quitar os tributos devidos, incidentes sobre o imóvel, o arrematante é considerado responsável tributário.

C) em processo de falência, o adquirente de estabelecimento comercial será responsável tributário pelos tributos devidos pela empresa falida, abatendo-se do preço da aquisição o valor dos débitos tributários.

D) o espólio nunca é sucessor tributário, mas sim os herdeiros a qualquer título são quem respondem pelos tributos devidos pelo de cujus até a abertura da sucessão.

E) os pais, tutores e curadores são responsáveis por sucessão, pelos tributos devidos pelos filhos, tutelados e curatelados, respectivamente.

39 (FCC/Auditor Fiscal do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) De acordo com o CTN,

A) a extinção das obrigações do falido prescinde da prova de quitação de todos os tributos.

B) nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

C) na falência, o crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, mas não aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

D) a responsabilidade tributária do sucessor abrange os tributos devidos pelo sucedido cujos fatos geradores tenham ocorrido até o dia da sucessão, mas não as multas moratórias ou punitivas.

E) os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até o início do processo de falência são extraconcursais.

40 (ESAF/ARFB – 2012) Sobre o instituto da responsabilidade no Código Tributário Nacional, assinale a opção incorreta.

A) A obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo.

B) Exige-se que o responsável guarde relação com o contribuinte ou com o fato gerador, ou seja, que tenha possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo.

C) Pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição.

D) Contribuinte e responsável são sujeitos passivos da mesma relação jurídica, cujo objeto, pagar o tributo, coincide.

E) O vínculo que obriga o responsável ao pagamento do tributo surge de lei específica.

41 (FGV/AFTE/BA – 2014) A empresa Alpha Ltda. encerrou suas atividades sem proceder à devida baixa nos órgãos competentes. À época, exerciam a gerência da firma os irmãos Marcos e André Vale. Eram também sócias, sem poder de gerência, Silvia e Cristiane Moreira. Havia dívidas fiscais não quitadas. A Fazenda Nacional, que havia ingressado com execução fiscal em face da empresa, requereu o redirecionamento da execução, para que no polo passivo passassem a constar todos os ex-sócios, cujos nomes já estão na Certidão da Dívida Ativa. Neste caso,

A) é cabível o redirecionamento da execução fiscal em face de todos os ex-sócios, sendo exercido o direito de regresso contra o efetivo responsável pelo não recolhimento do tributo.

B) é possível o redirecionamento da execução fiscal, desde que seja em face do sócio que, por má gestão, permitiu que a empresa fechasse as portas.

C) o redirecionamento da execução fiscal ocorrerá em face do ex-sócio que exercia o poder de gerência quando da dissolução, e era o gerente no momento em que o tributo não foi pago.

D) o redirecionamento da execução fiscal é possível, bastando, para tanto, que exista dívida tributária não quitada e que a empresa não demonstre capacidade de adimplemento.

E) não é cabível o redirecionamento da execução fiscal, já que a empresa tem personalidade jurídica própria, distinta daquela de seus sócios.

42 (FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) A companhia Delta S.A., sucessora por incorporação das indústrias Alpha e Beta, impugna a cobrança de multa punitiva que lhe está sendo exigida pelo Fisco Estadual, em decorrência de operações mercantis que foram realizadas pelas companhias incorporadas, em desacordo com a legislação de regência, pelo que foram multadas anteriormente à data da incorporação. Com base no exposto, assinale a afirmativa correta.

A) A multa é devida, mas deve ser cobrada dos gestores das companhias incorporadas, que inadimpliram com a obrigação legal.

B) A multa não é devida, ante o caráter punitivo que possui, já que a pena não pode passar da pessoa do infrator.

C) A multa não é devida pela sucessora. A sociedade incorporadora não cometeu qualquer ilícito com a incorporação.

D) A multa é devida pela companhia sucessora, uma vez que constitui o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

E) A multa é devida pela companhia sucessora, desde que os antigos gestores das sociedades incorporadas tenham cessado a atividade empresarial.

43 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Delta Ltda. Comércio de Utilidades Domésticas, que adquiriu de outra empresa, a qual estava encerrando suas atividades, móveis e utensílios para serem utilizados em seu negócio, continuando a mesma exploração comercial, sob razão social distinta, é tipificada pela lei tributária como:

A) terceiro responsável.

B) representante tributário.

C) responsável por sucessão.

D) sucessor empresarial.

E) responsável pessoal.

44 (FGV/VII OAB – 2012) Determinada pessoa física adquire de outra um estabelecimento comercial e segue na exploração de suas atividades, cessando ao vendedor toda a atividade empresarial. Nesse caso, em relação aos tributos devidos pelo estabelecimento comercial até a data da aquisição do referido negócio jurídico, o novo adquirente responde:

A) pela metade dos tributos.

B) subsidiariamente pela integralidade dos tributos.

C) integralmente por todos os tributos.

D) solidariamente, com o antigo proprietário, por todos os tributos.

45 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) Em conformidade com as regras do CTN, julgue o item a seguir, acerca de responsabilidade tributária, responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

Considere que determinada pessoa tenha adquirido um imóvel e que, nessa operação, o vendedor tenha comprovado perante o comprador o pagamento do IPTU dos cinco anos anteriores. Considere, também, que a administração tributária, posteriormente a essa compra, tenha verificado que o pagamento do IPTU de um daqueles cinco anos não estava correto. Nessa situação, a obrigação de pagar a diferença será do vendedor.

46 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) Em conformidade com as regras do CTN, julgue o item a seguir, acerca de responsabilidade tributária, responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

Se, por lei, for atribuída a uma pessoa distinta do contribuinte a qualidade de responsável, consequentemente, o contribuinte ficará desonerado de sua obrigação de pagar.

47 (FUNDATEC/Auditor Fiscal da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2014) É correto afirmar que:

A) Na hipótese de arrematação de bem imóvel em hasta pública, o eventual crédito tributário existente será de responsabilidade do arrematante.

B) É permitido ao responsável tributário exigir que primeiro o contribuinte quite algum débito existente. Somente na hipótese de inexistência de patrimônio e inadimplemento é que o contribuinte será obrigado a pagar o tributo devido.

C) A interrupção da prescrição em favor de um dos obrigados não acarreta o mesmo efeito para os demais.

D) A cisão está expressamente prevista no CTN, como hipótese de responsabilidade dos sucessores.

E) O fato gerador de obrigação tributária principal, praticado por juridicamente incapaz ou em que ele tenha provocado a sua ocorrência, não torna o tributo correspondente indevido.

48 (FUNDATEC/Auditor Fiscal da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2014) Segundo a Lei Complementar nº 87/96, é correto afirmar que:

A) Não poderá ser atribuída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a depositário a qualquer título, mas apenas àquele que estiver vinculado ao fato gerador.

B) Existindo preço final ao consumidor, sugerido pelo fabricante ou importador, deverá a lei estabelecer como base de cálculo esse preço.

C) A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados.

D) É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição parcial do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondendo ao fato gerador presumido que se realizar com desconto.

E) Em qualquer situação, não integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a juros pagos cobrados pelo vendedor, pois esses sofrem a incidência de IOF.

49 (FUNDATEC/Auditor Fiscal da Receita Estadual/SEFAZ-RS – 2014) Segundo o CTN, é correto afirmar que:

A) Os empregados são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes.

B) A responsabilidade é pessoal ao agente apenas quanto às infrações cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

C) Apenas os diretores são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes.

D) Os gerentes, apenas, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes.

E) Os gerentes, apenas, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

50 (FCC/Técnico Judiciário – Área Administrativa/TRF – 4ª REGIÃO – 2014) Sobre responsabilidade tributária,

A) o representante legal de pessoa jurídica de direito privado, ainda que não seja sócio da empresa, é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

B) o arrematante é responsável pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à arrematação, do mesmo modo que o adquirente de bem móvel.

C) o adquirente de estabelecimento comercial é responsável pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à aquisição quando a aquisição se dá em processo de falência, já que os créditos tributários têm preferência sobre créditos extraconcursais.

D) a responsabilidade pelo pagamento do tributo, juros de mora e multa é excluída pela denúncia espontânea da infração.

E) a pessoa jurídica de direito privado que resultar da incorporação, fusão ou transformação é responsável pelos tributos relativos aos fatos geradores anteriores à incorporação, fusão ou transformação de forma subsidiária, caso o patrimônio da incorporada, fundida ou transformada seja insuficiente para quitar os créditos tributários devidos.

51 (CESPE/Titular de Serviços de Notas e de Registros – Provimento/TJ-SE – 2014) Acerca da responsabilidade tributária, assinale a opção correta.

A) Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos que impliquem infração de lei, mas não por aqueles que infrinjam o contrato social ou o estatuto.

B) A denúncia espontânea, acompanhada do pagamento da obrigação, pode ser apresentada a qualquer tempo, mesmo após o início de processo administrativo ou de medida de fiscalização.

C) As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN são de três tipos: dos sucessores, de terceiros e por infrações.

D) Conforme expressamente previsto na CF, a responsabilidade por substituição classifica-se em progressiva e regressiva.

E) Nos termos do CTN, é subsidiária a responsabilidade dos administradores de bens de terceiros pelos tributos por estes devidos, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

52 (MPE-SC/Promotor de Justiça – 2014) Analise os enunciados das questões abaixo e assinale se ele é Certo ou Errado.

No que se refere à responsabilidade tributária, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo até mesmo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação; sendo ainda, que ela tanto pode advir da prática de atos ilícitos como também da realização de atos lícitos, nos termos da lei tributária.

53 (FEPESE/Auditor Fiscal de Tributos Municipais/Prefeitura de Florianópolis – SC – 2014) De acordo com o Código Tributário Nacional, assinale o tipo de responsabilidade a que estará sujeito o agente quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do autor seja elementar.

A) Responsabilidade pessoal.

B) Responsabilidade objetiva.

C) Responsabilidade solidária.

D) Responsabilidade mitigada.

E) Responsabilidade subsidiária.

54 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) Maria, domiciliada na cidade de Piripiri-PI, recebeu em doação, de seu irmão Carlos, domiciliado na cidade de Teresina-PI, um automóvel importado, registrado e licenciado no município de Parnaíba-PI, cujo valor venal é de R$ 120.000,00. Essa doação, que está no campo de incidência do ITCMD piauiense, ocorreu em agosto de 2011, mas Maria, donatária e contribuinte desse imposto, por desconhecer o fato de que deveria pagá-lo em razão da doação que recebeu, acabou por não fazer esse pagamento. Meses depois de recebida a doação, descobrindo que deveria ter pago o ITCMD pela doação que recebeu e antes de o fisco iniciar qualquer procedimento relacionado com a apuração dessa falta, Maria procurou a repartição fiscal estadual piauiense, relatou o ocorrido e se propôs a pagar, de imediato, antes da instauração de qualquer procedimento fiscal, o crédito tributário devido, cujo valor nominal era de R$ 4.800,00 (R$ 120.000,00 × 4%), conforme documentação que ela exibiu à autoridade fiscalizadora. Para exclusão da responsabilidade da autuada em relação ao imposto que não foi pago e à infração cometida, e considerando que o montante do tributo não depende de apuração pelo fisco, pois Maria apresentou à autoridade fiscalizadora a documentação comprobatória do valor nominal do bem doado, é correto afirmar, com base no CTN, que Maria não terá de pagar a multa por infração à legislação do ITCMD, mas terá de pagar o:

A) montante do tributo devido, apenas.

B) tributo devido e os juros de mora.

C) tributo devido e a atualização monetária.

D) tributo devido, os juros de mora e a atualização monetária.

E) tributo devido, os juros de mora, a atualização monetária e multa moratória.

55 (FCC/MPE/PE – 2014) Sobre os ilícitos tributários, é correto afirmar que:

A) a alteração de nota fiscal relativa à operação tributável é crime de mera conduta, não sendo necessário o resultado, qual seja, supressão ou redução de tributo para restar consumado.

B) a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, salvo

disposição de lei em contrário.

C) não se admite responsabilidade por infrações à legislação tributária sem que o agente tenha praticado o ato dolosamente.

D) mesmo sem o pagamento do tributo, a denúncia espontânea da infração tem como correlato no Direito Penal a desistência voluntária, sendo causa de extinção do crédito tributário.

E) a denúncia espontânea da infração importa no perdão da penalidade, do juros de mora e da correção monetária.

56 (FCC/MPE/PA – 2014) Sobre a substituição tributária, é correto afirmar:

A) Por estar autorizada expressamente pela Constituição Federal, pode ser aplicada de ofício pelo Fisco a terceira pessoa estranha a fato gerador que deva ocorrer posteriormente, para que seja considerado o sujeito passivo da obrigação tributária.

B) Deve ser prevista em lei e importa em fixar obrigação tributária principal a terceira pessoa, estranha ao fato gerador, mas que é considerada sujeito passivo da obrigação, na qualidade de responsável tributário.

C) Pode ser fixada por lei ou ato do Poder Executivo e alcança a obrigação acessória de pagar o crédito tributário caso o contribuinte, aquele que efetivamente pratica o fato gerador, não cumpra com sua obrigação.

D) Deve ser fixada por ato do Poder Executivo e importa em transferir a obrigação tributária principal ao diretor, gerente ou representante legal de pessoa jurídica, por fato gerador praticado por esta, em caso de insolvência.

E) Deve ser fixada pelo juiz quando determina a despersonalização da personalidade jurídica, transferindo para os sócios da pessoa jurídica a responsabilidade tributária pelos tributos, tendo em vista a prática de atos em infração de lei, contrato ou estatuto.

57 (FCC/PGM/PE – 2014) Auditor fiscal de rendas de pequeno município do agreste pernambucano, consciente da alta carga tributária que assola o país e das dificuldades dos pequenos empresários, comerciantes, produtores rurais e prestadores de serviço de seu município, em nome do princípio da razoabilidade, ao invés de efetuar diretamente lançamento de ofício ao descobrir, em prestadoras de serviço de seu município, a não emissão de notas fiscais por serviços no campo de incidência do ISSQN e ali prestados, com o consequente não pagamento do tributo devido, orienta os contribuintes flagrados a emitirem, mesmo após o início de ação fiscal, as correspondentes notas fiscais de serviço e de recolherem o respectivo tributo devido. Neste contexto, considere as seguintes afirmações:

I. Louvável a atitude do fiscal municipal, pois a orientação é o melhor caminho para um bom relacionamento entre fisco e contribuinte, sendo que ele, em face do princípio da razoabilidade, agira dentro da lei.

II. Não poderia o fiscal deixar de lavrar o auto de infração por falta de pagamento de ISSQN por não emissão de notas fiscais de serviço, tendo em vista que com o início do procedimento fiscalizatório, cessa a possibilidade de denúncia espontânea, além do procedimento de lançamento ser atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

III. Não poderia o fiscal deixar de lavrar o auto de infração por não emissão de notas fiscais de serviço, mas, em relação ao não pagamento, poderia o contribuinte ficar livre de autuação se o fizesse com o acréscimo de juros de mora.

Está correto o que consta APENAS em:

A) II.

B) I.

C) II e III.

D) III.

E) I e III.

58 (FCC/PGM/PE – 2014) Manoel Finório, falecido aos 80 anos por causas ainda desconhecidas, deixa para Ana Faceira, jovem viúva de 21 anos, e para seus 11 filhos considerável soma em dinheiro e vários imóveis residenciais e comerciais na cidade do Recife. Ocorre que na data da partilha, verificou-se que o Sr. Manoel era devedor de ISSQN perante o Fisco recifense devidamente constituído e inscrito em dívida ativa. Evidente discussão ocorreu entre a viúva e os herdeiros e entre estes para saber quem deveria saldar o débito tributário

municipal em haver e quanto seria a parte de cada um. Consultado a respeito, o Procurador Judicial orientou que a:

A) responsabilidade pessoal deve ser atribuída somente aos 11 filhos herdeiros, de forma que o débito tributário a ser resolvido seja limitado ao montante recebido por cada um deles.

B) responsabilidade deve ser pessoalmente aplicada tanto ao cônjuge meeiro, como aos sucessores herdeiros de Manoel Finório, de forma que o débito tributário a ser resolvido seja limitado ao montante recebido por cada um deles.

C) responsabilidade deve ser solidariamente aplicada tanto ao cônjuge meeiro, como aos sucessores herdeiros de Manoel Finório, de forma que todo o débito tributário seja resolvido, independentemente do montante recebido por cada um deles.

D) discussão fora inócua entre os envolvidos pois, pela lei, o espólio deve ser responsável pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha.

E) responsabilidade deve ser pessoalmente aplicada tanto ao cônjuge meeiro, como aos sucessores herdeiros de Manoel Finório, de forma que todo o débito tributário seja resolvido, independentemente do montante recebido por cada um deles.

59 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Em fiscalização realizada em uma empresa de embalagens foram constatadas inúmeras irregularidades relativamente ao recolhimento dos tributos devidos, razão pela qual foi lavrado um Auto de Infração e Imposição de Multa. O crédito tributário decorrente destes fatos geradores por atos praticados com infração de lei, contrato ou estatuto, será devido:

A) pelos diretores ou gerentes, enquanto representantes legais da empresa, na qualidade de responsáveis pessoais, pelos créditos cujos atos advieram de infração de lei, contrato ou estatuto; e pela empresa, na qualidade de contribuinte, pelos créditos cujos fatos geradores efetivamente tenha praticado sem afronta à lei, contrato ou estatuto.

B) pelos sócios e pelos diretores ou gerentes, enquanto representantes legais da empresa, na qualidade de responsáveis solidários, por créditos advindos de atos decorrentes da infração de lei, contrato ou estatuto; e pela empresa, na qualidade de contribuinte, pelos fatos geradores que efetivamente praticou.

C) pela empresa, em sua totalidade, na qualidade de contribuinte e, subsidiariamente, pelos sócios diretores, enquanto representantes legais, pelo crédito decorrente de atos praticados com infração de lei, contrato ou estatuto.

D) pela empresa e pelos sócios, solidariamente, na qualidade de contribuinte e responsável, respectivamente, pelos créditos decorrentes de todos os atos praticados, inclusive com infração de lei, contrato ou estatuto.

E) pelos sócios, em sua totalidade, na qualidade de responsáveis pessoais pelos atos com infração de lei, contrato ou estatuto; e pela empresa, na qualidade de contribuinte, pelos créditos decorrentes de todos os atos praticados por seus responsáveis legais, em regime de solidariedade.

60 (FCC/AFTE/SP – 2013) Augusto doa a Caio, no final do ano de 2012, por meio de instrumento público lavrado em cartório extrajudicial do Estado de São Paulo, a quantia de R$ 300.000,00 (trezentos mil reais). Tanto Augusto como Caio são domiciliados em São Paulo. Tendo notícia do ocorrido, a Fazenda Estadual apurou que Caio havia recolhido o ITCMD aos cofres públicos a quantia de R$ 9.000,00 (nove mil reais), dentro do prazo estabelecido pela legislação. A formalização do negócio jurídico foi praticada pelo tabelião. Considerando a situação descrita, na data de hoje, o imposto foi recolhido pelo contribuinte em importância inferior à devida legalmente. Nesse caso,

A) o Fisco deve cobrar a metade da diferença de Caio, o contribuinte principal, e a outra metade do tabelião, como responsável solidário.

B) o imposto pode ser cobrado do contribuinte ou do tabelião, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação por aquele.

C) como houve formalização do ato de doação pelo tabelião, o Fisco Estadual não tem mais direito de cobrar o valor devido.

D) como o tabelião responsável pela lavratura do instrumento não foi diligente em conferir o recolhimento do ITCMD

ao Estado de São Paulo, ele deve responder pessoalmente perante o Fisco, independentemente da possibilidade de se cobrar do contribuinte principal.

E) o Fisco só pode cobrar a diferença do contribuinte, mesmo tendo o ato ocorrido perante tabelião.

61 (FCC/AFTE/SP – 2013) Com respeito à substituição tributária com antecipação dos efeitos do fato gerador, considere:

I. Na substituição tributária o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.

II. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que lhes atribua caráter absoluto e que sua instituição seja feita por meio de lei.

III. Com relação ao ICMS e para efeito de exigência do imposto por substituição tributária inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

IV. Na substituição tributária é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga pelo substituído, caso não se realize o fato gerador presumido.

V. A lei poderá atribuir a sujeito ativo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e III.

B) I e IV.

C) II e III.

D) II e V.

E) IV e V.

62 (FCC/AFTE/SP – 2013) Constavam no contrato social da empresa Tessalônica Industrial Ltda. três sócios: Ovídio, Sêneca e Virgílio. Ovídio e Virgílio eram os administradores da empresa, cada qual podendo assinar e obrigar a empresa isoladamente; já Sêneca nunca se envolvera na administração, tendo apenas subscrito e integralizado o capital e auferido os lucros obtidos. Não obstante haver no contrato social da empresa cláusula que expressamente veda operações em bolsa de valores com recursos da empresa, em 12.11.2012, Ovídio, aproveitando a grande sobra de caixa da empresa, fez uma operação em bolsa de valores na qual obteve um lucro muito expressivo. Contudo, apesar do lucro, o Imposto de Renda relativo ao ganho de capital na operação não foi declarado e nem recolhido dentro do prazo legal. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, com respeito ao crédito tributário devido tem-se que:

A) por se tratar de operação não autorizada pelos estatutos ou contrato social, a empresa não pode ser responsabilizada pelo pagamento da multa e do imposto.

B) os sócios devem ser responsáveis, pois o lucro da operação será a eles distribuído.

C) apesar de também beneficiar Sêneca e Virgílio, apenas Ovídio deve ser pessoalmente responsabilizado, pois agiu contrariando expressa previsão do contrato social. Da empresa também deverá ser cobrado o imposto e multas.

D) Ovídio deve ser pessoalmente responsabilizado, excluindo-se a responsabilidade da empresa, pois a infração decorreu direta e exclusivamente de sua atuação pessoal.

E) se não for possível exigir da empresa o cumprimento da obrigação principal, respondem solidariamente com ela nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os sócios Ovídio e Virgílio.

63 (FCC/AFTE/SP – 2013) Com fundamento nas previsões do CTN, considere:

I. Supondo que Aglaope é terceira pessoa vinculada ao fato gerador de determinada obrigação tributária e Leucosia é o contribuinte desta obrigação tributária, a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a Aglaope deve ser expressamente estipulada por meio de lei, excluindo a responsabilidade de Leucosia ou atribuindo-a a esta em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

II. Perséfone é proprietária de bem imóvel e deseja vendê-lo. Logo, a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário

relativo a imposto cujo fato gerador seja a propriedade imobiliária sub-roga-se na pessoa dos eventuais adquirentes do imóvel de Perséfone, mesmo quando conste do título a prova de sua quitação.

III. Sabázio morre, e deixa como herança três imóveis. Selene e Sarpédon são os únicos herdeiros, em igualdade de condições. Após ser realizada a partilha dos bens de Sabázio, ficam Selene e Sarpédon pessoalmente responsáveis, limitado ao montante do respectivo quinhão, pelos tributos devidos até este momento.

IV. A empresa Jardim das Hespérides S.A. adquire da empresa Hamadríade Industrial Ltda. uma fábrica instalada no Estado de São Paulo. Aproveitando todo o maquinário existente, a adquirente continua a exploração da mesma atividade. Com respeito aos tributos devidos por esta fábrica até o momento da transação empresarial, a empresa Jardim das Hespérides S.A. responde subsidiariamente com o alienante se este cessar a exploração da indústria, e responde a adquirente pessoalmente se o alienante iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ramo de indústria.

V. Na hipótese de alienação judicial em processo de falência, a pessoa jurídica de direito privado que adquirir fundo de comércio nesta situação e continuar a respectiva exploração responde, em qualquer hipótese, pelos tributos relativos ao fundo de comércio adquirido, devidos até a data da operação.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) I e III.

C) II e V.

D) III e IV.

E) IV e V.

64 (FCC/AUDITOR DO TCE/SP – 2013) Ao prever a lei de determinado tributo que será atribuído ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, estar-se-á diante de:

A) fato gerador pendente.

B) fato gerador futuro.

C) substituição tributária para frente.

D) substituição tributária para trás.

E) lançamento a certo período de tempo.

65 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um contribuinte infrator de dispositivo da legislação tributária, querendo sanear a irregularidade cometida, pretende promover a denúncia espontânea. Como essa infração resultou em sonegação do tributo, esse contribuinte infrator, para evitar a imposição de sanções fiscais sobre ele, decidiu efetuar o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora sobre ele incidentes. Para que essa denúncia esteja revestida de espontaneidade, ela deverá ser feita antes:

A) do julgamento de impugnação apresentada contra o lançamento de ofício da penalidade pecuniária.

B) do transcurso do prazo prescricional.

C) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal à qual a infração está vinculada.

D) do transcurso do prazo decadencial.

E) de o fisco dar início a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

66 (FCC/AFTE/SP – 2012) Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com esse contribuinte, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício, conforme dispõe o art. 134, *caput*, inciso VI do CTN.

Quanto aos tabeliães e escrivães, especificamente no que concerne aos tributos municipais, é correto afirmar

que,

A) diferentemente dos contribuintes e dos responsáveis em geral, não estão sujeitos à fiscalização municipal, pois já se submetem à fiscalização da Corregedoria-Geral da Justiça estadual.

B) como qualquer outro contribuinte ou responsável em geral, estão sujeitos à fiscalização municipal, mas só estão obrigados a prestar à autoridade administrativa as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, quando autorizados pela Corregedoria-Geral da Justiça estadual.

C) mediante intimação escrita, ou inclusive verbal, em caso de urgência, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, exceto quanto a fatos sobre os quais os tabeliães e escrivães estejam legalmente obrigados a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

D) nas cidades que não forem capitais de Estado, mediante anuência da autoridade judicial da comarca, devem prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, exceto quanto a fatos sobre os quais os tabeliães e escrivães estejam legalmente obrigados a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

E) mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, exceto quanto a fatos sobre os quais os tabeliães e escrivães estejam legalmente obrigados a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

67 (FCC/DPE/SP – 2012) Em relação às espécies de responsabilidade tributária, na responsabilidade

A) de devedores solidários, por terem eles interesse comum na situação constituinte do fato gerador, cabe o benefício de ordem.

B) por transferência, o responsável tributário responde por débito próprio, após a ocorrência do fato gerador.

C) de devedores sucessores, a obrigação é transferida para outro devedor em razão da remissão do devedor original.

D) por substituição, o não recolhimento do tributo pelo substituto retransmite a responsabilidade das obrigações acessórias para o contribuinte substituído.

E) de terceiros devedores, o dever em relação ao patrimônio de outrem exsurge, em geral, do vínculo jurídico existente para com incapazes ou entes despersonalizados.

68 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) Samuel vendeu, por escritura pública, um imóvel para Sueli. Haviam débitos referentes ao imposto predial e territorial urbano. O contrato de venda e compra estipulou a transferência dessa responsabilidade (quitação dos débitos) para Rafael (então devedor de Samuel), mas que deixou de cumpri-la. Nesse caso, a responsabilidade da quitação do débito perante à Fazenda Pública do Município será

A) de Rafael, ou seja, o terceiro integrante no contrato.

B) de Samuel, ou seja, o vendedor do imóvel.

C) de Sueli, ou seja, a compradora e atual proprietária do imóvel.

D) do vendedor Samuel e da compradora Sueli.

E) da compradora Sueli e do terceiro Rafael.

69 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Sobre a responsabilidade dos sucessores, analise os itens abaixo.

I. O arrematante de imóvel em hasta pública não é responsável pelos tributos incidentes sobre o bem cujos fatos geradores sejam anteriores à arrematação.

II. O espólio não é responsável tributário pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à abertura da sucessão, assim como pelos tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido durante o inventário.

III. O adquirente de estabelecimento comercial é sempre responsável integralmente pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à aquisição, ainda que a mesma se dê judicialmente em processo de falência.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I.

B) I e II.

C) II.

D) II e III.

E) III.

70 (FCC/PGE/SP – 2012) Em se tratando de responsabilidade tributária,

A) na substituição tributária para frente, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos e serviços.

B) os pais respondem pelos tributos devidos por seus filhos menores e, em matéria de penalidades, somente às de caráter moratório.

C) “Beltrano” faleceu deixando herdeiros e tributos não pagos. Deixou bens em valor inferior ao valor dos tributos devidos. O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelo valor total dos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação.

D) comerciante arrependido por ter feito várias operações comerciais sem a emissão de nota fiscal, comparece à repartição fiscal e, de forma espontânea, confessa as infrações cometidas. Ao analisar a conduta do contribuinte, desacompanhada de qualquer outra providência, o fisco pode relevar a infração.

E) pessoa que não tenha praticado o fato gerador não pode ser sujeito passivo da relação tributária.

71 (FCC/AFTE/SP – 2012) Uma pessoa adquiriu bem imóvel, localizado em área urbana de município paulista, sem exigir que o vendedor lhe exibisse ou entregasse documento comprobatório da quitação do IPTU, relativo aos cinco exercícios anteriores ao da data da referida aquisição. Nada constou a respeito dessa quitação no título por meio do qual foi feita a transmissão da propriedade do referido imóvel. Desse modo, esse adquirente:

A) é responsável tributário pelo pagamento do IPTU devido até o momento da transmissão da propriedade.

B) é responsável tributário pelo pagamento do IPTU somente em relação aos fatos geradores ocorridos após a aquisição do imóvel.

C) não é responsável tributário pelo pagamento do IPTU anterior à aquisição do imóvel, pois não há ilícito algum na aquisição de imóvel em transmissão *inter vivos*.

D) não é responsável tributário pelo pagamento do IPTU anterior à aquisição do imóvel, pois nada constou, no título aquisitivo, sobre a existência desses créditos tributários não pagos.

E) tornou-se contribuinte do IPTU em relação aos créditos tributários referentes aos exercícios anteriores ao de sua aquisição, cabendo a ele quitá-los nessa condição.

72 (FCC/AFTE/SP – 2012) Uma determinada pessoa adquiriu um imóvel urbano em maio de 2010. Em fevereiro de 2012, ela constatou que o IPTU incidente sobre esse imóvel, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, não havia sido pago pelo proprietário anterior. Os créditos tributários referentes ao IPTU incidente nos exercícios de 2011 e 2012 ela mesma os pagou, em razão de o imóvel já lhe pertencer nesses exercícios. Não existe prova alguma de quitação do tributo referente aos exercícios 2008, 2009 e 2010.

Considerando que o fato gerador do IPTU, em relação à situação descrita acima, ocorre no dia 1º de janeiro de cada exercício, o adquirente é:

A) contribuinte do IPTU, em relação aos exercícios de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

B) contribuinte do IPTU, em relação aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 e responsável tributário pelo pagamento desse imposto em relação aos exercícios de 2011 e 2012.

C) contribuinte do IPTU, em relação aos exercícios de 2008 e 2009 e responsável tributário pelo pagamento desse imposto em relação aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

D) responsável tributário pelo pagamento do IPTU, em relação aos exercícios de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

E) responsável tributário pelo pagamento do IPTU, em relação aos exercícios de 2008, 2009 e 2010 e contribuinte desse imposto em relação aos exercícios de 2011 e 2012.

73 (FCC/AFTE/SP – 2012) Auditor fiscal municipal, ao dar início aos seus trabalhos de fiscalização, lavrou termo de início desses trabalhos em livro fiscal da empresa Venha a mim Ltda., arrecadando, naquela oportunidade, diversos documentos e livros fiscais, a fim de realizar seu trabalho na repartição municipal de sua sede. João Modesto, dono da empresa fiscalizada, ao ser alertado pelo seu contador de que os documentos e livros fiscais apontariam infrações relacionadas com o não pagamento de imposto, determinou a elaboração das guias de pagamento dos impostos não recolhidos e relativos à documentação apreendida, a fim de evitar que fosse lavrado auto de infração contra sua empresa. Caso a fiscalização descubra as irregularidades fiscais da empresa,

A) não poderá lavrar auto de infração pelas infrações possivelmente identificadas na análise documental, tendo em vista que a empresa saneou as irregularidades, ao pagar os impostos devidos, antes da efetiva notificação do auto de infração.

B) não poderá lavrar auto de infração, pois o procedimento de início de fiscalização foi irregular, na medida em que o fiscal, ao invés de ter lavrado o termo de início da fiscalização no livro do contribuinte, deveria ter-lhe entregado, obrigatoriamente, uma notificação apartada.

C) poderá lavrar auto de infração, cobrando multa, pelas infrações cometidas, tendo em vista que a possibilidade de denúncia espontânea estaria excluída, pois o termo de início de fiscalização fora lavrado regularmente antes da tentativa saneadora da empresa.

D) poderá lavrar auto de infração, cobrando multa a qualquer momento, mesmo que, antes da lavratura do termo de início de fiscalização, aposto em livro fiscal pelo auditor municipal, as irregularidades fiscais tivessem sido saneadas.

E) poderá lavrar auto de infração, cobrando multa pelas infrações cometidas, mesmo após a tentativa saneadora efetivada pela empresa, devendo ser regularizado, todavia, o procedimento de início de fiscalização, com a lavratura de “notificação de correção de termo de início de fiscalização”, documento oficial a ser assinado pelo contribuinte, para evitar que o auto de infração seja cancelado por vício formal.

74 (CETRO/AFTM/SP – 2014) “O instituto da responsabilidade tributária foi criado com o objetivo de promover uma praticidade fiscal e ampliar o rol de devedores, de modo a garantir maior satisfação do crédito.” (Claudio Carneiro). A respeito da responsabilidade tributária, é correto afirmar que:

A) a responsabilidade por infrações da legislação tributária, as quais estão expressas no CTN, é uma responsabilidade tributária por substituição, podendo ser de forma solidária ou subsidiária.

B) na responsabilidade por transferência, há uma sub- rogação devido à ocorrência de um fato superveniente previsto em lei, pois o responsável paga dívida alheia por fato gerador também alheio.

C) a substituição tributária *para trás* também é chamada pela doutrina de fato gerador presumido.

D) a responsabilidade tributária por substituição nasce com o contribuinte e a lei transfere a terceiro.

E) é vedado a lei atribuir responsabilidade supletiva.

75 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) São pessoalmente responsáveis pelo pagamento do tributo:

A) O cônjuge meeiro pela totalidade dos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha.

B) O adquirente ou remitente pelos tributos devidos relativos aos bens adquiridos ou remidos.

C) O espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data do encerramento da sucessão.

D) Os pais, pelos tributos devidos pelos filhos.

E) Quaisquer das pessoas anteriores.

76 (MPF/PROCURADOR DA REPÚBLICA/MPF – 2013) Montadora de veículos automotores, ao vendê-los à concessionária, é compelida a recolher o ICMS sob presunção legal de que serão revendidos. No caso:

A) Trata-se de substituição tributária regressiva.

B) Ocorre substituição tributária progressiva.

C) A exigência tributária é indevida, porquanto sequer o fato gerador ocorreu.

D) Não podendo o ICMS pago ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, leva as autoridades fazendárias a calcular o tributo sobre um valor arbitrariamente atribuído, o que é vedado pelo nosso sistema tributário.

77 (IMA/PGM/SÃO GONÇALO DA GURGUEIA/PI – 2013) Em relação ao tema responsabilidade por infrações da legislação tributária, avalie o acerto das formulações adiante e marque com V as verdadeiras e com F as falsas; em seguida, marque a resposta correta.

( ) A denúncia espontânea da infração, acompanhada de pedido de parcelamento do valor do tributo devido e dos juros de mora e apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, exclui a responsabilidade do agente.

( ) Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária depende da intenção do agente.

( ) A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações da legislação tributária em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

A) V, F, F.

B) V, V, F.

C) F, F, V.

D) F, F, F.

78 (CETRO/CREF/SP/PROCURADOR – 2013) Sobre a denúncia espontânea, assinale a alternativa correta.

A) Cabe denúncia espontânea quando se tratar de tributo declarado e não pago.

B) Segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), a denúncia espontânea se aplica ao descumprimento de obrigações puramente formais ou acessórias.

C) Segundo o Superior Tribunal de Justiça (STJ), pagamento parcelado viabiliza exclusão das multas pela denúncia espontânea.

D) Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

E) O benefício da denúncia espontânea se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

79 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2012) A lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

80 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2012) A responsabilidade tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, mesmo a realizada após medida de fiscalização, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

81 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) A responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, independe da intenção do agente ou do responsável.

82 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, regularmente declarados, mas pagos a destempo.

83 (MPE/GO/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/GO – 2012) João de Deus adquiriu de Maria de Jesus um imóvel urbano (lote) situado no Município de Céu Azul, no ano de 2011, ocasião em que avençaram que Maria de Jesus ficava responsável pelo pagamento do Imposto Territorial Urbano e Contribuição de Melhoria em atraso, referentes a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2008 e 2009, o que restou expressamente consignado na escritura pública de compra e venda.

No ano de 2012, o Município de Céu Azul cobrou de João de Deus créditos tributários referentes aos mencionados fatos geradores. Inconformado, João de Deus procurou o Representante do Ministério Público:

Ante a situação fática supra apresentada, na condição de Promotor de Justiça responsável pelo atendimento, o concursando explicaria a João de Deus:

A) Que no caso houve sub-rogação exclusivamente quanto ao Imposto Territorial Urbano – ITU, por se tratar de imposto sobre a propriedade, razão pela qual é lícito ao Município de Céu Azul exigir os créditos tributários relativos ao ITU da pessoa de João de Deus.

B) Que em razão dos fatos geradores serem anteriores à compra e venda do imóvel entre João de Deus e Maria de Jesus, não se operou sub-rogação dos créditos tributários, os quais devem ser exigidos da pessoa de Maria de Jesus, sujeito passivo na época da ocorrência dos fatos geradores.

C) Que em razão do avençado entre Maria de Jesus e João de Deus não houve sub-rogação, sendo sujeito passivo responsável pelo pagamento dos créditos tributários Maria de Jesus.

D) Que no caso operou-se sub-rogação dos créditos tributários (ITU e Contribuição de Melhoria), pelo que o Município de Céu Azul pode licitamente cobrar de João de Deus, pois a avença celebrada por ocasião da compra e venda não é oponível ao Município.

84 (TJ/PR/ASSESSOR JURÍDICO/TJ/PR – 2012) Considerando as disposições do Código Tributário Nacional acerca de responsabilidade tributária, é correto afirmar:

A) A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial responde subsidiariamente pelos tributos devidos até a data do ato caso o alienante cesse a exploração da atividade.

B) A responsabilidade não será excluída pela denúncia espontânea da infração, mesmo que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

C) Os empregados jamais serão responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

D) A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas.

85 (UFPR/JUIZ DE DIREITO/TJ/PR – 2012) Com relação à responsabilidade tributária, identifique as afirmativas a seguir como verdadeiras (V) ou falsas (F):

( ) A lei, ao atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluirá a responsabilidade do contribuinte.

( ) A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

( ) Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem subsidiariamente nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes.

( ) A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato, solidariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Assinale a alternativa que apresenta a sequência correta, de cima para baixo.

A) F – F – V – V.

B) F – V – F – F.

C) V – F – V – V.

D) V – V – F – F.

86 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) Sobre a disciplina da responsabilidade tributária dos sócios, assinale a alternativa incorreta.

A) O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

B) Conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça, nos casos de não localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal, há presunção *iuris tantum* de dissolução irregular que possibilita redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente.

C) Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

D) A responsabilidade de terceiros, disciplinada no Código Tributário Nacional, só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório.

E) A responsabilidade por infrações da legislação tributária, salvo disposição em contrário, depende da intenção do agente ou do responsável.

87 (CEPERJ/ADVOGADO/PROCON/RJ – 2012) Em casos de tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária, havendo a arrematação do mesmo, nos termos do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por sucessão ocorrerá na sub-rogação do:

A) vendedor.

B) arrematante.

C) preço.

D) tributo.

E) herdeiro.

88 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) De acordo com o entendimento do STJ, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

89 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Não pode haver, segundo o entendimento do STJ, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente quando a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal sem a devida comunicação aos órgãos administrativos competentes.

90 (FUMARC/AGE/MG – 2012) Quanto à responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172/1966) assinale a resposta correta:

A) Respondem solidariamente o adquirente ou remitente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos

B) Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação acessória pelos tutelados e curatelados respondem os tutores e curadores, solidariamente, com estes, nos atos em que intervirem ou pelas omissões de que forem responsáveis;

C) A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, sempre acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração;

D) A lei poder atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ou não ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação;

E) Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

91 (FCC/CONSELHEIRO SUBSTITUTO (AUDITOR)/TCE/CE – 2015) A capacidade tributária ativa

A) pressupõe que somente o titular da competência tributária possui capacidade tributária.

B) não pode ser delegada ou deixar de ser exercida, sob pena de caracterizar renúncia de receita.

C) pode ser delegada por lei, desde que o produto da arrecadação permaneça com o ente delegante.

D) admite sub-rogação de direitos tributários no caso de cisão de pessoas políticas por desmembramento territorial.

E) para instituir tributo exclui as pessoas jurídicas de direito privado.

92 (ESAF/PROCURADOR DA FAZENDA/PGFN – 2015) Os convênios sobre matéria tributária

A) entram em vigor na data neles prevista.

B) entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação.

C) entram em vigor na data da sua publicação.

D) entram em vigor 30 (trinta) dias após a data da sua publicação.

E) entram em vigor após homologados pelo Congresso Nacional.

93 (ESAF/PROCURADOR DA FAZENDA/PGFN – 2015) Não tem capacidade ou sujeição tributária passiva

A) o menor impúbere.

B) o louco de todo gênero.

C) o interdito.

D) o ente despersonalizado.

E) a pessoa alheia ao fato gerador, mas obrigada pela Administração Tributária ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

94 (CONSUPLAN/TITULAR DE SERVIÇO DE NOTAS E REGISTROS/TJ/MG – 2015) A respeito da responsabilidade tributária, é correto afirmar que

A) o espólio é pessoalmente responsável pelo pagamento dos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da abertura da sucessão.

B) os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, ainda que conste do título a prova de sua quitação.

C) há responsabilidade pessoal dos sucessores a qualquer título pelos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da partilha, a qual não está limitada ao montante do quinhão do legado.

D) de acordo com previsão expressa do Código Tributário Nacional, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, ainda que não vinculada ao fato gerador da obrigação.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	25	Certa	49	A	73	C
02	Errada	26	C	50	A	74	B
03	Errada	27	B	51	C	75	B
04	Errada	28	C	52	Certa	76	B

05	Errada	29	A	53	A	77	C
06	Errada	30	B	54	B	78	D
07	Errada	31	D	55	B	79	Certa
08	Errada	32	D	56	B	80	Errada
09	Certa	33	B	57	A	81	Certa
10	Certa	34	C	58	B	82	Certa
11	Errada	35	D	59	A	83	D
12	Errada	36	D	60	B	84	D
13	B	37	A	61	A	85	B
14	Certa	38	A	62	C	86	E
15	Certa	39	B	63	B	87	C
16	Errada	40	D	64	C	88	Certa
17	B	41	C	65	E	89	Errada
18	Errada	42	D	66	E	90	E
19	Certa	43	C	67	E	91	D
20	Errada	44	C	68	C	92	D
21	Errada	45	Certa	69	A	93	E
22	Errada	46	Errada	70	B	94	A
23	Certa	47	E	71	A		

24	Errada	48	C	72	E		

01 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A declaração do contribuinte exigida por lei constitui o próprio crédito tributário, sendo desnecessária qualquer atividade subsequente da administração tributária para a formalização do lançamento fiscal ou a notificação do contribuinte para pagamento.

02 (CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) No lançamento realizado com base em declaração do sujeito passivo, conhecido como lançamento por declaração, não é permitida a impugnação, já que não poderia o próprio contribuinte insurgir-se contra ato administrativo para cuja concretização ele tenha colaborado com o fisco.

03 (CESPE/PGE/BA – 2014) Suponha que aquele que esteja diretamente vinculado ao fato gerador não realize o registro, mas pague o tributo. Nessa situação, caso seja aplicada pena pecuniária pelo descumprimento da obrigação referente ao registro contábil, por meio de lançamento tributário definitivo, fica constituído o crédito tributário.

04 (CESPE/TCE/PB – 2014) Um contribuinte do ICMS foi autuado em fiscalização ordinária que constatou fraude na escrituração dos livros fiscais e supressão de parte do tributo devido e, em função disso, lhe foi cobrado o valor da diferença entre o que havia recolhido e o que realmente deveria recolher aos cofres públicos, bem como as penalidades respectivas, tudo corrigido monetariamente e com juros de mora.

A) Na hipótese considerada, tem-se um lançamento direto, que é a modalidade de lançamento executada pelo contribuinte do ICMS com a finalidade de informar ao fisco suas operações.

B) No caso da constatação de fraude, o lançamento a ser feito pelo fisco é da modalidade mista, pois, na apuração do valor devido de ICMS, o próprio contribuinte informa as operações ao fisco.

C) Todo lançamento feito pelo fisco é da modalidade de ofício ou direto, pois cuida dos tributos ditos diretos e não para os considerados como indiretos, como é o caso do ICMS.

D) A modalidade de lançamento que o contribuinte realizou antes da autuação feita pelo fisco foi a de lançamento por homologação.

E) O lançamento realizado pelo fisco foi o de homologação do auto de infração.

05 (CESPE/DPE/DF – 2013) Segundo o disposto no CTN, o crédito tributário é constituído a partir do momento em que ocorre o fato gerador do tributo.

06 (CESPE/DPE/DF – 2013) Segundo o disposto no CTN, o crédito tributário é constituído a partir do momento em que ocorre o fato gerador do tributo.

07 (CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) Quando o contribuinte é obrigado a efetuar o pagamento do imposto sem que haja o prévio exame da autoridade administrativa, a fazenda pública homologa esse pagamento tacitamente. Decorrido o prazo de cinco anos, entretanto, a Fazenda é obrigada a fazer a homologação expressa.

08 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 1 – 2013) O fisco, após operação realizada em várias empresas, comprovou que uma delas suprimia tributos mediante a prática de fraude, motivo pelo qual lavrou auto de infração em junho de 2013, tendo sido a fraude praticada em maio de 2008. Na fiscalização, verificou-se também que a empresa recolhia tributos pela modalidade de lançamento por homologação e que o fazia em valores muito inferiores aos devidos. Nessa situação hipotética,

A) a decadência da constituição do crédito ocorreu em virtude do crédito tributário constituído por lançamento por homologação, visto que o contribuinte realizava pagamentos.

B) o fisco não poderia ter constituído o crédito tributário, visto que decorreram mais de cinco anos da data do fato gerador.

C) o lançamento realizado pelo contribuinte, passados cinco anos da data do fato gerador, é considerado

homologado, extinguindo-se o crédito tributário.

D) o fisco poderia constituir o crédito, uma vez que houve fraude e, por isso, a contagem inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte.

E) a prescrição, no caso, ocorreu em virtude do lançamento por homologação.

09 (CESPE/Advogado da União/AGU – 2015) Carlos ajuizou, em 2006, ação contra Paulo, na qual pleiteou indenização por danos materiais e morais. Após sentença transitada em julgado, ele obteve julgamento de procedência total dos pedidos formulados, razão pela qual recebeu, a título de indenização por danos morais, o valor de R$ 50.000, sendo R$ 20.000 a título de danos morais próprios e R$ 30.000 a título de danos estéticos. Pelos danos materiais, Carlos recebeu R$ 30.000, dos quais R$ 10.000 correspondem a danos emergentes e R$ 20.000 a lucros cessantes. No tempo devido, ele declarou os valores recebidos e efetuou o recolhimento do imposto de renda correspondente.

Com referência a essa situação hipotética, julgue o item a seguir.

Por ser tributo sujeito ao autolançamento, não será admitida a repetição de indébito, podendo o valor pago a maior ser utilizado pelo contribuinte em futura compensação com outros créditos tributários.

10 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) No que concerne ao crédito tributário, assinale a opção correta:

A) O lançamento não poderá ser revisto de ofício pela autoridade administrativa caso a declaração não seja prestada por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária.

B) A especificação do prazo de duração do favor não se inclui entre os requisitos previstos na lei que concede a moratória em caráter geral.

C) Somente nos casos previstos no CTN pode ser modificado ou extinto o crédito tributário regularmente constituído.

D) O lançamento do crédito reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, salvo se esta for posteriormente modificada ou revogada.

11 (FCC/Juiz Substituto/TJ-AL – 2015) O fato gerador do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis urbanos localizados em um determinado Município do Estado de Alagoas ocorre no dia 1° de janeiro de cada ano. Considere:

– o IPTU desse Município é imposto lançado de ofício;

– sábados, domingos e os dias 1° de janeiro são dias em que as repartições públicas não funcionam, e

– os dias 1° de janeiro de 2010, 1° de janeiro de 2011 e 1° de janeiro de 2016 são, respectivamente, sexta-feira, sábado e sexta-feira novamente.

É correto afirmar, com fundamento nas regras do CTN, que o último dia para se proceder ao lançamento do IPTU, cujo fato gerador ocorreu em 1º de janeiro de 2010,

A) foi o dia 02 de janeiro de 2015, uma sexta-feira.

B) foi o dia 31 de dezembro de 2014, uma quarta-feira.

C) será o dia 04 de janeiro de 2016, uma segunda-feira.

D) foi o dia 1° de janeiro de 2015, uma quinta-feira.

E) será o dia 1° de janeiro de 2016, uma sexta-feira.

12 (FCC/Juiz Substituto/TJ-RR – 2015) Em uma situação hipotética, um comerciante, contribuinte do ICMS (imposto lançado por homologação), com estabelecimento localizado na cidade de Rorainópolis/RR, promoveu saída de mercadoria tributada, sem emitir o devido documento fiscal, com o intuito comprovado de reduzir o montante do imposto a pagar naquele período de apuração.

Tendo apurado esses fatos durante o regular desenvolvimento de processo de fiscalização, o fisco estadual de Roraima efetuou o lançamento de ofício desse imposto, bem como aplicou a penalidade cabível pela infração cometida, tendo intimado o contribuinte da prática desses atos administrativos poucos dias depois da data da saída da mercadoria.

No prazo cominado pela legislação do processo administrativo tributário estadual de Roraima para apresentação de impugnação (reclamação) contra os atos praticados pelo fisco, o contribuinte ofereceu seus argumentos de defesa.

O referido processo administrativo tributário tramitou durante dois anos, por todas as instâncias administrativas possíveis, e a decisão final, irrecorrível na esfera administrativa, manteve a exigência fiscal fazendária, tendo sido o contribuinte intimado a pagar o crédito tributário constituído, com os devidos acréscimos legais, no prazo previsto na legislação do processo administrativo tributário estadual.

Considerando as informações constantes do enunciado acima, e a disciplina do Código Tributário Nacional a esse respeito,

A) verifica-se que o prazo prescricional teve início somente após a conclusão do processo administrativo tributário referido no enunciado.

B) e sendo o ICMS um tributo lançado por homologação, o fisco não poderia ter promovido o seu lançamento de ofício.

C) e sendo a penalidade um tributo lançado por homologação, o fisco poderia ter promovido o seu lançamento de ofício.

D) verifica-se que, entre a data em que o documento fiscal deixou de ser emitido e a data em que o contribuinte foi intimado da efetuação do lançamento de ofício, transcorreu prazo prescricional inferior a cinco anos.

E) verifica-se que o prazo para a homologação tácita da atividade de lançamento do imposto, por decurso de prazo, aplicável à situação deste contribuinte, teve início a partir da data da ocorrência do fato gerador.

13 (FCC/Procurador Autárquico/MANAUSPREV – 2015) O Código Tributário Nacional contém normas jurídicas atinentes ao lançamento e ao crédito tributário. De acordo com esse código, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de

I. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

II. qualquer situação que suspenda a exigibilidade do crédito tributário.

III. recurso de ofício.

IV. impugnação oferecida pelo sujeito passivo.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) II e III.

B) II, III e IV.

C) I e II.

D) I e III.

E) I, III e IV.

14 (FCC/Juiz Substituto/TJ-GO – 2015) Segundo o Código Tributário Nacional é possível a revisão do lançamento com a consequente modificação do crédito tributário, de ofício pela autoridade administrativa. Neste caso,

A) é situação específica da modalidade de lançamento por homologação, quando o sujeito passivo já fez o pagamento antecipado, prestou as declarações necessárias e o Fisco vai homologar ou não o pagamento.

B) somente é possível a revisão do lançamento na modalidade de lançamento de ofício.

C) o lançamento somente pode ser revisto de ofício enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

D) admite-se apenas a revisão de ofício nas hipóteses de lançamento por declaração, quando se comprove que houve dolo, fraude ou simulação.

E) se o lançamento foi de ofício não cabe sua revisão pela autoridade administrativa, tendo em vista que a mesma já exerceu seu direito à fiscalização do fato gerador.

15 (CESGRANRIO/Profissional Júnior/Petrobras – 2015) Sr. X declarou, por força de disposição legal, valores a tributar, gerando o pagamento de expressivos valores ao Fisco.

No caso do lançamento por declaração, surge a aplicação ao contribuinte do denominado dever de

A) adequação.

B) valoração.

C) colaboração.

D) antecipação.

E) creditação.

16 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) A empresa Pilsen explora atividade de comércio de cervejas e, em junho de 2013, entregou a Guia de Informação e Apuração do ICMS, que é um tributo sujeito a lançamento por homologação, relativo a novembro de 2012, cujo vencimento era em dezembro de 2012, sem, no entanto, recolher qualquer quantia a esse título. Diante da situação hipotética, o Estado do Pernambuco deverá

A) constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, até janeiro de 2019.

B) constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, até janeiro de 2018.

C) constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, até dezembro de 2017.

D) promover ação para a cobrança do crédito tributário até junho de 2018.

E) promover ação para a cobrança do crédito tributário até dezembro de 2017.

17 (VUNESP/Procurador Geral/Prefeitura de Caieiras – SP – 2015) Nos termos do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Referido prazo conta-se

A) da constituição do crédito tributário.

B) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

C) da ocorrência do fato gerador.

D) da notificação para pagamento.

E) do mesmo dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado.

18 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/SEFAZ-PI – 2015) A lei municipal que instituiu o IPTU no Município de São Simão das Setes Cruzes fixou o dia 1º de janeiro de cada exercício como data de ocorrência do fato gerador desse imposto, que é lançado de ofício, por expressa previsão legal.

O Poder Executivo Municipal promove, anualmente, o lançamento de ofício desse imposto, logo no início do mês de fevereiro.

No exercício de 2012, porém, excepcionalmente, por motivos de ordens técnica e jurídica, esse lançamento acabou não sendo efetuado na ocasião programada.

Considerando os fatos acima e as normas do Código Tributário Nacional acerca da extinção do crédito tributário, é correto afirmar que o prazo

A) para homologação tácita do lançamento de ofício, por decurso de prazo, teve início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

B) decadencial para se efetuar o lançamento de ofício desse imposto teve início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

C) para homologação tácita do lançamento de ofício, por decurso de prazo, teve início a partir da data da ocorrência do fato gerador.

D) decadencial para se efetuar o lançamento de ofício desse imposto teve início a partir da data da ocorrência do fato gerador.

E) prescricional para se efetuar o lançamento por declaração teve início a partir da data da ocorrência do fato gerador.

19 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) É correto afirmar que o lançamento, disciplinado pelo Código Tributário Nacional

A) não é ato privativo da autoridade administrativa e pode, portanto, ser delegado ao contribuinte.

B) é um procedimento administrativo facultativo.

C) é um procedimento administrativo discricionário.

D) é um procedimento administrativo por meio do qual a autoridade fiscal pode aplicar penalidade.

20 (CESPE/Juiz de Direito Substituto/TJ-DF – 2014) A administração tributária do DF procedeu à análise dos livros fiscais e registros contábeis da sociedade empresária WYZ Ltda., em diligência de fiscalização realizada entre os dias 1.º/5/2014 e 10/5/2014, com notificação à contribuinte, em 1.º/5/2014, acerca do início da ação fiscal, tendo verificado o que se segue.

Durante os meses de janeiro a junho de 2010, a contribuinte declarou em guia específica as operações de circulação de mercadoria, mas não recolhera ao DF qualquer valor referente ao ICMS.

Durante os meses de julho a dezembro de 2010, a contribuinte declarou, em guia específica, as operações de circulação de mercadoria, mas recolhera parcialmente o montante devido de ICMS ao DF. Durante os meses de janeiro a dezembro de 2011, a contribuinte não declarou nem recolheu o ICMS devido pela realização das operações de circulação de mercadorias.

Durante o período de fiscalização que se iniciou em 1.º/5/2014, a administração tributária do DF verificou que não fora declarada nem recolhida nenhuma obrigação tributária de ICMS no ano de 2014, razão por que notificou a contribuinte, solicitando esclarecimentos adicionais.

Considerando os dados acima apresentados, assinale a opção correta com base no CTN e na jurisprudência do STJ.

A) As diversas obrigações em apreço têm, em comum, o início e o fim do prazo decadencial: início em 1.º/5/2014 e término em 30/4/2019.

B) Para evitar a decadência dos diretos referentes às obrigações tributárias geradas entre os meses de janeiro a junho de 2010, o fisco do DF deve lançar o tributo até 31/12/2014, data após a qual começará a correr o prazo de prescrição.

C) Com relação às obrigações tributárias referentes aos meses de julho a dezembro de 2010, o lançamento tributário de ofício é prescindível porque o crédito já foi constituído pelo contribuinte.

D) No que se refere às obrigações tributárias referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2011, o fisco deve efetuar o lançamento dentro do prazo decadencial de cinco anos, que se iniciou no dia da ocorrência de cada fato gerador de obrigação fiscal não recolhida.

E) No caso das obrigações tributárias de ICMS referentes aos meses de janeiro a maio de 2014, o fisco do DF deve efetuar o lançamento tributário de todas as obrigações em aberto até 31/12/2019, para evitar a decadência do direito.

21 (VUNESP/Procurador Jurídico Legislativo/Câmara Municipal de Sertãozinho – SP – 2014) Tratando-se de lançamento por homologação, passados cinco anos da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública se pronuncie a respeito do pagamento promovido pelo sujeito passivo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, verificar-se-á a

A) prescrição quinquenal.

B) prescrição intercorrente.

C) homologação tácita.

D) remissão

E) preempção.

22 (FUNCAB/Auditor Interno/SEFAZ-BA – 2014) É aquele em que o contribuinte auxilia ostensivamente o Fisco na

atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração, com base em montante que ele próprio mensura. O texto refere-se ao:

A) lançamento por homologação.

B) lançamento direto.

C) lançamento por declaração.

D) desembaraço aduaneiro.

E) lançamento de ofício.

23 (CEC/Procurador Municipal/Prefeitura de Piraquara – PR – 2014) Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sobre o lançamento tributário, é correto afirmar:

A) O lançamento reporta-se à data da ocorrência da declaração da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

B) O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

C) Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio o momento do pagamento da obrigação.

D) A atividade administrativa de lançamento é vinculada mas não obrigatória, acarretando em algumas hipóteses de pena de responsabilidade funcional.

E) O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, fica dispensada da homologação.

24 (ESAF/ARFB – 2014) Sobre o lançamento como forma de constituição do crédito tributário, assinale a opção correta.

A) A obrigação de prestar declaração é determinante para a definição da modalidade de lançamento do tributo respectivo.

B) Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, o fisco poderá levar a efeito a que mais favorecer o contribuinte.

C) Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o pagamento antecipado é o termo a quo do prazo para repetição e compensação de indébito.

D) A legislação brasileira utiliza-se largamente da modalidade do lançamento por declaração, a maior parte dos tributos, especialmente nos impostos e contribuições sociais, segue tal sistemática.

E) A natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário: enquanto este certifica a quitação, aquele certifica a dívida.

25 (ESAF/ARFB – 2012) De acordo com o CTN, o lançamento possui natureza constitutiva da obrigação tributária, e declaratória do respectivo crédito tributário.

26 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) Avalie os itens a seguir e assinale a opção correta.

I. Após o sujeito passivo ser regularmente notificado, o lançamento de determinado tributo poderá ser modificado em face de impugnação ou recurso.

II. O lançamento de tributo pode ter por base declaração do sujeito passivo ou de terceiro, na forma da legislação.

III. Ocorre o lançamento por homologação quando o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento de tributo sem interferência da autoridade administrativa.

A) Somente o item I está correto.

B) Somente os itens I e II estão corretos.

C) Os itens I, II e III estão corretos.

D) Somente os itens II e III estão corretos.

E) Somente os itens I e III estão corretos.

27 **(ESAF/ATRFB – 2012) Responda às perguntas abaixo e, em seguida, assinale a opção correta.**

I. Se o lançamento não foi notificado ao sujeito passivo, pode ser livremente alterado pela autoridade?

II. A alteração de entendimento (modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa) no exercício do lançamento pode ser efetivada, em relação aos outros contribuintes, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução?

III. A certidão com efeito de negativa pode ser expedida em favor de contribuinte que tenha efetuado o depósito do montante integral do crédito tributário, pois, em tal caso, este estará com sua exigibilidade suspensa?

A) Não, não e não.

B) Sim, sim e sim.

C) Não, não e sim.

D) Não, sim e não.

E) Sim, não e não.

28 **(FGV/AUDITOR/CGE/MA– 2014) Quanto ao *lançamento,* analise as afirmativas a seguir.**

I. É declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário.

II. Pode ser revisto pela autoridade tributária, desde que haja erro de direito.

III. É constitutivo da obrigação tributária e declaratório do crédito tributário.

IV. É revisto de ofício pela autoridade administrativa quando determinado em lei.

Assinale:

A) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.

B) se somente as afirmativas I e IV estiverem corretas.

C) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.

D) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.

E) se somente as afirmativas II e IV estiverem corretas.

29 **(FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) A companhia Delta Ltda. prestou declarações ao Fisco, com relação a determinado tributo, sujeito ao lançamento por homologação, tal como seria sua obrigação. Emitiu guia de recolhimento e pagou o valor que considerou devido. Entretanto, a Fazenda indeferiu seu pedido de Certidão Negativa de Débito aduzindo que houve pagamento a menor, o que deduziu das declarações prestadas pelo contribuinte comparativamente com as guias recolhidas do tributo. A companhia afirma e é fato incontroverso, que a Fazenda não procedeu ao lançamento de ofício da eventual diferença do tributo a pagar, mas lhe nega o direito à obtenção da certidão de regularidade fiscal. No caso vertente, a solução da lide deve ser:**

A) favorável ao contribuinte, com o lançamento de ofício pela fazenda da eventual diferença a pagar, podendo o contribuinte, até que tal ocorra, obter a Certidão Negativa de Débitos Fiscais.

B) favorável ao contribuinte, já que a Fazenda deverá lavrar a competente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

C) favorável à Fazenda, já que inexiste a necessidade de lançamento de ofício supletivo da diferença do tributo a pagar, quando o crédito tributário já foi constituído por meio de declaração praticada pelo próprio contribuinte.

D) favorável à Fazenda, uma vez que as declarações prestadas pelo contribuinte sobre o valor do tributo devido tornam prescindível a regular constituição do crédito fiscal.

E) favorável ao contribuinte, o qual, até que haja o acertamento do valor devido, tem direito à Certidão Positiva com efeitos de Negativa.

30 **(TRF – 2ª REGIÃO/Juiz Federal – 2014) Atenção. O acerto da presente questão consiste em IDENTIFICAR A**

ASSERTIVA FALSA. Sobre constituição do crédito tributário é ERRADO afirmar:

A) A Administração Pública pode modificar os fundamentos jurídicos utilizados para dar embasamento ao lançamento de ofício, muito embora em se tratando do mesmo sujeito passivo, novo entendimento somente possa ser aplicado prospectivamente.

B) A observância pelo contribuinte das práticas reiteradamente utilizadas pelas autoridades administrativas acarreta a impossibilidade de que o lançamento de ofício, uma vez realizado, contemple a imposição de multas e a incidência de juros de mora.

C) O lançamento de ofício, tido como procedimento destinado à verificação da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, no qual será determinada a matéria tributável, o cálculo do montante devido a título de tributo e o sujeito passivo responsável pelo recolhimento, consiste em atividade plenamente vinculada, mesmo em caso de créditos tributários prescritos.

D) No caso de tributos federais sujeitos ao lançamento por homologação e administrados pela Secretaria da Receita Federal, a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) pelo contribuinte acarreta a constituição dos créditos tributários ali informados, sendo imprescindível a realização de lançamento de ofício para a constituição de eventuais outros créditos não informados pelo contribuinte.

E) A Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, sendo certo que referido prazo se inicia no primeiro dia do ano imediatamente posterior ao fato gerador.

31 (FCC/Analista Judiciário – Área Judiciária/TRF – 4ª REGIÃO – 2014) Considerando o mecanismo jurídico-tributário,

A) a obrigação tributária pressupõe a existência de crédito tributário devidamente constituído, pois a partir de sua existência já se torna o mesmo exequível.

B) a exequibilidade do crédito tributário surge com o lançamento tributário, mas sua exigibilidade somente acontece a partir de sua inscrição na dívida ativa.

C) o crédito tributário se torna exequível a partir de sua inscrição na dívida ativa.

D) com o surgimento da obrigação tributária o crédito tributário passa a ser exigível.

E) com a ocorrência do fato gerador já existe formalmente o crédito tributário, declarado pela obrigação tributária, da qual é indissociável.

32 (FMP-RS/Juiz/TJ-MT – 2014) O crédito tributário é constituído pelo lançamento, sendo certo, ainda, que há outros modos de formalização do crédito tributário admitidos pela jurisprudência e que dispensam o lançamento, como a declaração do contribuinte em que reconhece o débito fiscal. Sobre a matéria, é correto afirmar:

A) quando a formalização do crédito acontece mediante declaração do contribuinte, a sua inscrição em dívida ativa só será válida, se acompanhada de notificação do contribuinte para opor alguma causa suspensiva ou extintiva do crédito.

B) o lançamento por homologação prescinde de qualquer ato concreto do fisco, porquanto, ocorrendo o pagamento tempestivo por parte do contribuinte, considerar-se-á homologado pelo simples decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, o que extingue definitivamente o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

C) estão sujeitos a lançamento por declaração todos os tributos relativamente aos quais a legislação imponha ao contribuinte a obrigação acessória de declarar o seu débito.

D) o lançamento de ofício sempre poderá ser revisto, quando comprovados dolo, fraude ou simulação, independentemente de prazo, pois não decai o direito à revisão nessas hipóteses.

E) o lançamento de ofício sempre estará revestido da forma de auto de infração, de modo que sempre implicará lançamento conjunto de tributo e de multa, invariavelmente.

33 (FCC/Técnico Judiciário – Área Administrativa/TRF – 3ª REGIÃO – 2014) Sobre Crédito Tributário, é correto afirmar que:

A) a partir do momento que se realiza o depósito do montante integral ele é extinguido.

B) a penhora em sede de execução fiscal é causa de suspensão da exigibilidade.

C) o parcelamento do débito é causa de exclusão, ainda que ele esteja em vias de execução fiscal.

D) a liminar concedida em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade e de suspensão do prazo prescricional.

E) as reclamações e recursos administrativos contra seu lançamento podem ser apresentadas enquanto não proposta a execução fiscal, sendo causa de suspensão do prazo prescricional.

34 (FCC/Técnico Judiciário – Área Administrativa/TRF – 3ª REGIÃO – 2014) Considerando que o fato gerador de um tributo sujeito a lançamento de ofício ocorreu em 20 de março de 2009,

A) se houver lei mais nova em vigor, que regule o tributo decorrente deste fato gerador, em sendo ela mais benéfica, no lançamento é possível a retroatividade da lei para beneficiar o contribuinte.

B) lei nova que discipline novas medidas de fiscalização não pode ser aplicada relativamente a fatos geradores pretéritos.

C) se a notificação ao sujeito passivo chegar em junho de 2014, haverá decadência.

D) o sujeito passivo tem o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para fazer o pagamento antecipado do tributo.

E) se a base de cálculo estiver expressa em moeda estrangeira e a lei não dispuser de forma diversa, far-se-á a conversão para a moeda nacional ao câmbio do dia do lançamento.

35 (FCC/Analista Judiciário – Oficial de Justiça Avaliador/TRF – 3ª REGIÃO – 2014) Sobre o crédito tributário, é correto afirmar que;

A) não pode ser objeto de lançamento enquanto estiver suspensa sua exigibilidade.

B) é exigível judicialmente a partir do momento em que o contribuinte é notificado validamente do lançamento efetuado.

C) pressupõe inscrição em dívida ativa para se tornar exigível por Execução Fiscal, salvo se for concedido parcelamento do débito.

D) as causas de suspensão da exigibilidade não impedem o lançamento tributário, nem a inscrição em dívida ativa e a execução fiscal, mas impedem a arrematação ou adjudicação para satisfação do débito.

E) tem as causas de suspensão da exigibilidade eficazes somente antes do lançamento, pois após sua realização não é mais possível impedir que o Fisco cobre o crédito a que tem direito.

36 (FCC/DPE/AM – 2013) Em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o não pagamento antecipado pelo sujeito passivo traz como consequência a

A) exclusão do crédito tributário, que deverá, portanto, ser lançado de ofício pelo fisco, sob pena de prescrição.

B) necessidade do fisco em lançar de ofício, o que acontecerá com a lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, sob pena de decadência.

C) extinção da obrigação tributária em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador pela decadência, caso o fisco não realize o autolançamento neste prazo.

D) suspensão da exigibilidade do crédito tributário até que o fisco lavre Auto de Infração e Imposição de Multa.

E) presunção de existência do crédito tributário por parte do fisco, que deve imediatamente inscrevê-lo em dívida ativa e propor execução fiscal.

37 (FCC/AFTE/SP – 2013) A empresa Amostra Ltda., contribuinte do ICMS, tem um *showroom* com diversos eletroeletrônicos. Esses aparelhos são amostras das próximas gerações de TV, Home-Theater, aparelhos de automação residencial etc. Tais mercadorias estão ali em razão de contratos de comodato, empréstimo de coisa infungível, firmado com as maiores empresas de eletroeletrônicos do setor, dentre elas a TH Eletronics S.A. Sem qualquer autorização, de modo bastante amador, um dos funcionários da Amostra Ltda. vende um dos aparelhos, não sujeito ao regime de substituição tributária, para terceiros, autorizando a sua retirada imediata, sem emissão de documentação fiscal. Essa venda poderá ser questionada pelo Poder Judiciário, uma vez que a Amostra Ltda. vendeu bem que não lhe pertencia. Diante desse cenário, ao se deparar com tal situação, o

Agente Fiscal de Rendas:

A) lavrará Auto de Infração e Imposição de Multa, cobrando o ICMS incidente sobre a venda da TH Eletronics S.A., proprietária da mercadoria vendida.

B) não lavrará o Auto de Infração e Imposição de Multa, uma vez que teve conhecimento de que a mercadoria vendida não era de propriedade da empresa Amostra Ltda.

C) não lavrará o Auto de Infração e Imposição de Multa para a cobrança do ICMS, pois a venda realizada está fora da incidência do ICMS, nos termos da legislação.

D) lavrará o Auto de Infração e Imposição de Multa, cobrando o ICMS da empresa Amostra Ltda., mas essa, após pagar o imposto, poderá ressarci-lo da comodatária TH Eletronics S.A., real proprietária da mercadoria vendida.

E) lavrará Auto de Infração e Imposição de Multa, cobrando o ICMS da empresa Amostra Ltda.

38 (FCC/AFTE/SP – 2013) César Augusto, Agente Fiscal de Rendas, notando a ocorrência de fato gerador, sem que tal fato fosse reportado ao Fisco, lavrou Auto de Infração e Imposição de Multa cobrando imposto e penalidades da HAL Materiais de Informática Ltda. O instrumento do Auto de Infração e Imposição de Multa foi entregue juntamente com a documentação que o instruía à autuada e esta o recebeu, por meio de pessoas com poderes para tanto, formalizando assim a regular notificação do sujeito passivo. Considerando a situação fática exposta, exclusivamente com base no Código Tributário Nacional, o lançamento tributário pode ser alterado por:

I. impugnação da HAL Materiais de Informática Ltda.

II. recurso de ofício, caso haja no presente caso decisão em processo administrativo que reduza o crédito tributário.

III. iniciativa de ofício da autoridade administrativa, quando se notar que o prazo prescricional do lançamento já decorreu.

IV. iniciativa do próprio Agente Fiscal de Rendas, após o decurso do prazo de defesa sem a apresentação de impugnação, quando se notar que apurou a quantia de imposto a ser pago em montante superior ao devido nas operações fiscalizadas.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) II e III.

C) II, III e IV.

D) I e IV.

E) III e IV.

39 (FCC/AFTE/SP – 2013) Aquiles adquiriu um apartamento na cidade de Monte Erebus em 16.02.2012. Ao realizar o pagamento do ITBI devido, considerou como base de cálculo o valor do imóvel estipulado pelo Município para calcular o IPTU, que era de R$ 437.561,00. Posteriormente, Tálassa, Agente Fiscal do Município, verificou que a informação apresentada pelo contribuinte não retratava o real valor da transação realizada com o referido imóvel, a qual havia sido de R$ 555.472,00. Em razão disto, mediante processo regular, Tálassa arbitrou a base de cálculo do ITBI para este valor, lavrou auto de infração a fim de cobrar a diferença do tributo que deixou de ser pago, além da respectiva multa, e notificou Aquiles. O contribuinte defendeu-se alegando que a base de cálculo do ITBI deveria ser a mesma que a do IPTU, pois ambos eram tributos municipais e não haveria razão para qualquer diferença, trazendo como prova o carnê do IPTU com o valor da aludida base de cálculo. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, a Agente Fiscal do Município agiu:

A) incorretamente, visto que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à exclusão total ou parcial do crédito.

B) incorretamente, visto que a base de cálculo do ITBI e do IPTU são as mesmas, tendo como fundamento o valor venal do imóvel, não podendo haver diferença na forma de apuração, sobretudo por ser feita pelo mesmo município.

C) corretamente, pois a modificação da base de cálculo do imóvel, introduzida de ofício pela fiscalização, embora modifique os critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução.

D) incorretamente, dado que a utilização por parte do fisco do arbitramento depende de autorização judicial, haja vista haver invasão do Estado na esfera privada do contribuinte.

E) corretamente, pois no caso do ITBI tem-se como ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo o valor da alienação do imóvel. Este funciona, no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte, que pode ser ou não aceita pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, o arbitramento, nos casos e condições estipulados pela legislação.

40 (FCC/ANALISTA DE PROCURADORIA/BA – 2013) "O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa." – art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional. A atividade de homologação será:

A) apenas expressa, a qual se dará por ato de autoridade administrativa, diante do conhecimento da atividade exercida pelo obrigado.

B) expressa ou tácita, sendo que esta ocorrerá, salvo disposição na lei em contrário, após cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, sem qualquer pronunciamento da Fazenda Pública.

C) expressa ou tácita, sendo que esta ocorrerá, salvo disposição na lei em contrário, após cinco anos, a contar do pagamento antecipado, sem qualquer pronunciamento da Fazenda Pública.

D) tácita, sendo que esta ocorrerá, salvo disposição na lei em contrário, após dois anos, a contar do pagamento antecipado, sem qualquer pronunciamento da Fazenda Pública.

E) apenas expressa, a qual se dará por ato de autoridade administrativa, no prazo máximo de 10 anos, diante do conhecimento da atividade exercida pelo obrigado.

41 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU possuía um imóvel urbano com área construída equivalente a 250 m2. Após a reforma que promoveu nesse imóvel, no final do ano de 2009, a área construída, passou a ser de 400 m2. Essa reforma foi feita sem o conhecimento nem a autorização das autoridades municipais competentes, com o intuito de evitar o aumento do valor do IPTU lançado para esse imóvel. Independentemente das sanções que esse contribuinte possa sofrer pelas irregularidades cometidas, foi constatado que, nos anos de 2010 e 2011, a prefeitura daquele município lançou o IPTU em valor menor do que o devido, pois considerou como construída a área de 250 m2, e não de 400 m2. Em setembro de 2011, ao tomar conhecimento de que a área construída do referido imóvel havia sido aumentada sem a devida comunicação à municipalidade, a fiscalização municipal, em relação ao IPTU,

A) não pode fazer coisa alguma, pois os lançamentos do IPTU referentes aos exercícios de 2010 e 2011 já haviam sido feitos e estavam revestidos de definitividade.

B) pode revisar de ofício os lançamentos do IPTU referentes aos exercícios de 2010 e 2011, para apreciar fatos anteriormente desconhecidos (o aumento da área construída), não havendo prazo limite para o início dessa revisão, pois o contribuinte agiu com dolo ao deixar de informar a Fazenda Pública municipal a respeito da ampliação da área construída.

C) desde que autorizado judicialmente, pode rever de ofício os lançamentos do IPTU referentes aos exercícios de 2010 e 2011, para apreciar fatos anteriormente desconhecidos (o aumento da área construída), devendo essa revisão do lançamento, porém, ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

D) pode revisar de ofício os lançamentos do IPTU referentes aos exercícios de 2010 e 2011, para apreciar fatos anteriormente desconhecidos (o aumento da área construída), devendo essa revisão do lançamento, porém, ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

E) pode revisar de ofício apenas o lançamento do IPTU referente ao exercício de 2011, pois foi nesse exercício que o fisco constatou a existência de aumento da área construída.

42 (FCC/AFTE/SP – 2012) Um determinado tributo, cuja legislação de regência determine aos seus contribuintes a emissão do correspondente documento fiscal, com sua posterior escrituração no livro fiscal próprio, seguida da apuração do valor devido no final de cada período de competência e, finalmente, do subsequente recolhimento

do valor apurado junto à rede bancária, tudo sem a prévia conferência do fisco, ficando essa atividade desenvolvida pelo contribuinte sujeita à posterior análise e exame pelo agente do fisco, que poderá considerá-la exata ou não, caracteriza a forma de lançamento denominada:

A) de ofício.

B) por homologação.

C) por declaração.

D) misto.

E) extemporâneo.

43 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Uma vez notificado o sujeito passivo da realização do lançamento tributário, este:

A) constitui o crédito tributário em definitivo, não sendo mais possível sua revisão ou modificação administrativa.

B) só pode ser alterado na hipótese exclusiva de impugnação do sujeito passivo.

C) constitui a obrigação tributária em definitivo, somente sendo possível sua revisão ou modificação de ofício pela autoridade administrativa, em caso de erro evidente.

D) somente pode ser alterado nas hipóteses de impugnação do sujeito passivo, em decorrência de recurso de ofício ou em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no Código Tributário Nacional.

E) não pode ser revisto ou modificado, mas admite sua anulação por decisão judicial ou por ato de ofício de autoridade administrativa competente.

44 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) O lançamento dos Impostos Extraordinários serão feitos de ofício.

45 (TRF 2/JUIZ FEDERAL 2 – 2014) Sobre constituição do crédito tributário é ERRADO afirmar:

A) A Administração Pública pode modificar os fundamentos jurídicos utilizados para dar embasamento ao lançamento de ofício, muito embora em se tratando do mesmo sujeito passivo, novo entendimento somente possa ser aplicado prospectivamente.

B) A observância pelo contribuinte das práticas reiteradamente utilizadas pelas autoridades administrativas acarreta a impossibilidade de que o lançamento de ofício, uma vez realizado, contemple a imposição de multas e a incidência de juros de mora.

C) O lançamento de ofício, tido como procedimento destinado à verificação da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, no qual será determinada a matéria tributável, o cálculo do montante devido a título de tributo e o sujeito passivo responsável pelo recolhimento, consiste em atividade plenamente vinculada, mesmo em caso de créditos tributários prescritos.

D) No caso de tributos federais sujeitos ao lançamento por homologação e administrados pela Secretaria da Receita Federal, a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários (DCTF) pelo contribuinte acarreta a constituição dos créditos tributários ali informados, sendo imprescindível a realização de lançamento de ofício para a constituição de eventuais outros créditos não informados pelo contribuinte.

E) A Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, sendo certo que referido prazo se inicia no primeiro dia do ano imediatamente posterior ao fato gerador.

46 (FUNTEF/ADVOGADO/SÃO SEBASTIÃO DA AMOREIRA/PR – 2013) Quanto ao crédito tributário, são modalidades de lançamento:

A) por declaração, automático, por homologação.

B) por declaração, de ofício, por homologação.

C) retroativo, de oficio, automático.

D) tempestivo, intempestivo, oficial.

E) oficial, retroativo, de ofício.

47 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) Assinale a alternativa que estiver em consonância com as disposições

do Código Tributário Nacional, acerca do lançamento tributário e seus efeitos.

A) Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento será feita sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia do lançamento.

B) Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, inclusive, nesse último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

C) O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se, em qualquer caso, pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

D) No lançamento por declaração, quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

E) O lançamento por declaração, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente extingue a obrigação.

48 (IMA/PGM/SÃO GONÇALO DA GURGUEIA/PI – 2013) Sobre as modalidades de lançamento do crédito tributário, podemos afirmar que:

A) Lançamento por homologação é feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de calcular o tributo, submetê-lo ao prévio exame da autoridade administrativa, e realizar seu pagamento.

B) O lançamento de ofício é aquele feito pela autoridade administrativa, com base nas informações prestadas pelo contribuinte.

C) O lançamento por declaração é aquele feito em face da declaração prestada pelo próprio contribuinte ou por terceiro.

D) A revisão do lançamento, em quaisquer de suas modalidades, pode ser iniciada mesmo após a extinção do direito da Fazenda Pública, nos casos de erro por parte do contribuinte.

49 (VUNESP/PGM/MAUÁ/SP – 2012) O lançamento é ato:

A) declaratório do crédito tributário.

B) declaratório da competência tributária.

C) constitutivo da competência tributária.

D) constitutivo da obrigação tributária.

E) constitutivo do crédito tributário.

50 (FUMARC/AGE/MG – 2012) Assinale a alternativa que, nos termos do Código Tributário Nacional (Lei Federal nº 5.172/1966), NÃO corresponde à matéria reservada ao lançamento tributário:

A) Identificar o sujeito passivo do crédito tributário.

B) Estabelecer os critérios para a revisão de ofício pela autoridade administrativa do crédito tributário decorrente.

C) Calcular o montante do tributo devido.

D) Verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente.

E) Aplicar, se for o caso, a penalidade cabível.

51 (CESGRANRIO/ADVOGADO/PETROBRAS – 2012) Na hipótese de lançamento tributário, quando se opera pelo ato em que a autoridade administrativa fiscal competente, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressa ou tacitamente homologa o recolhimento de tributos, cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, não há necessidade de prévia anuência do Fisco. Nesse caso, a

modalidade de lançamento tributário configura-se como:

A) direto.

B) por declaração.

C) por arbitramento.

D) por homologação.

E) por autolançamento.

52 (VUNESP/AUDITOR TRIBUTÁRIO MUNICIPAL/SÃO JOSÉ DOS CAMPOS/SP – 2015) Extingue o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento:

A) a moratória.

B) a remissão.

C) o depósito de seu montante integral.

D) a reclamação ou recurso.

E) o parcelamento.

53 (FCC/PROCURADOR DE CONTAS/TCE/CE-2015) Sobre lançamento tributário, é correto afirmar que

A) somente pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa na modalidade autolançamento.

B) não pode resultar em redução do valor do crédito tributário já apurado e pago pelo sujeito passivo em tributo sujeito a lançamento por homologação.

C) após regular notificação do sujeito passivo do lançamento realizado, o mesmo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, acompanhada de prova de que o fato gerador não aconteceu.

D) quando, via de regra, o valor tributário está expresso em moeda estrangeira, a conversão se faz pelo câmbio vigente na data em que o pagamento será efetuado pelo sujeito passivo.

E) a retificação de declaração pelo declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

54 (FCC/JULGADOR ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO TESOURO ESTADUAL/ SEFAZ/PE – 2015) Sobre o crédito tributário, é correto afirmar:

A) O depósito do crédito tributário não equivale ao lançamento tributário para fins de constituição da dívida, uma vez que não há a participação da autoridade administrativa na homologação ou não do valor depositado.

B) A concessão de liminar em mandado de segurança de natureza preventiva impede a constituição do crédito tributário, pois obsta a prática de atos tendentes à sua cobrança

C) Nas hipóteses de alienação judicial do imóvel, para fins de ITBI, seu valor venal corresponde ao seu valor de mercado naquela oportunidade e não ao valor pelo qual foi arrematado em hasta pública.

D) a arrematação de imóvel em hasta pública afasta a responsabilidade do adquirente no adimplemento dos créditos tributários que recaiam sobre o bem, salvo nos casos em que haja expressa menção da existência de débitos fiscais no edital.

E) O benefício da denúncia espontânea se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, ainda que pagos a destempo, desde que em montante integral.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito

01	Certa	15	C	29	C	43	D
02	Errada	16	D	30	C	44	Errada
03	Certa	17	C	31	C	45	B
04	D	18	B	32	B	46	B
05	Errada	19	D	33	D	47	D
06	Errada	20	C	34	A	48	C
07	Errada	21	C	35	C	49	E
08	D	22	A	36	B	50	B
09	Errada	23	B	37	E	51	D
10	C	24	C	38	A	52	B
11	C	25	Errada	39	E	53	E
12	A	26	C	40	B	54	D
13	E	27	B	41	D		
14	C	28	B	42	B		

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

01 **(CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) O parcelamento requerido pelo contribuinte depois de transcorrido o prazo prescricional não restabelece a exigibilidade do crédito tributário.**

02 **(CESPE/PGE/BA – 2014) Determinado contribuinte solicitou parcelamento de dívida logo após a lavratura do auto de infração pelo Fisco contra ele, no qual lhe fora imputada fraude em razão de práticas fiscais que acarretaram a supressão de tributos.**

Com base nessa situação hipotética, pode-se afirmar que o parcelamento gera a suspensão da obrigação tributária.

03 **(CESPE/PGE/BA – 2014) Determinado contribuinte solicitou parcelamento de dívida logo após a lavratura do auto de infração pelo Fisco contra ele, no qual lhe fora imputada fraude em razão de práticas fiscais que acarretaram a supressão de tributos.**

Com base nessa situação hipotética, pode-se afirmar que o parcelamento tem o mesmo efeito sobre o crédito tributário que o pedido de compensação.

04 **(CESPE/PGE/BA – 2014) Determinado contribuinte solicitou parcelamento de dívida logo após a lavratura do auto de infração pelo Fisco contra ele, no qual lhe fora imputada fraude em razão de práticas fiscais que acarretaram a supressão de tributos. Com base nessa situação hipotética, o parcelamento requerido pelo contribuinte deve ser negado, uma vez que a prática de fraude na relação com o Fisco impede a concessão de parcelamento, de acordo com o Código Tributário Nacional.**

05 **(CESPE/TCE/PB – 2014) Considerando que um estado da Federação pretenda editar norma autorizando o parcelamento da dívida de IPVA para pagamento mediante compensação de precatórios judiciais, assinale a opção correta.**

A) A conversão de depósito em renda tem como efeito a suspensão do crédito tributário assim como o parcelamento de crédito tributário.

B) O instituto do parcelamento do crédito tributário pode ser regulamentado pelo estado, desde que o pagamento integral do crédito ocasione a sua exclusão.

C) A compensação tributária é modalidade de extinção do crédito tributário cujos efeitos ocorrem imediatamente após o pedido feito pelo contribuinte.

D) O parcelamento de crédito tributário não poderá ser concedido a quem aja com dolo, fraude ou simulação, como ocorre com o instituto da moratória.

E) A remissão gera o mesmo efeito do parcelamento, pois suspende o crédito tributário até seu pagamento integral.

06 **(CESPE/ANALISTA ADMINISTRATIVO/TCE/ES – 2013) Considere que a secretaria de fazenda estadual tenha aceito o requerimento de compensação de crédito tributário feito pelo contribuinte, que apresentou precatórios, após o pagamento de 10% do total da dívida, como exigido para início do procedimento de compensação. Com base nessa situação hipotética, assinale a opção correta.**

A) O parcelamento do crédito tributário tem efeito distinto do pedido de compensação, pois acarreta a suspensão do crédito tributário.

B) O parcelamento do crédito tributário tem a mesma natureza da compensação do crédito tributário por meio de precatórios.

C) O pedido de compensação feito com o pagamento de 10% da dívida gera suspensão do crédito tributário.

D) A compensação tem natureza de exclusão do crédito tributário e é realizada na ordem cronológica de pagamento do precatório.

E) O pedido de compensação tem a mesma natureza da moratória.

07 **(CESPE/PGDF/DF – 2013) Devido à necessidade de atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, o DF promulgou lei instituindo empréstimo compulsório incidente sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Com base nessa situação hipotética, os contribuintes atingidos com a exação poderão fazer uso da ação declaratória de inexistência de obrigação tributária para a suspensão do crédito tributário, admitindo-se a possibilidade de antecipação de tutela judicial ou do depósito integral e em dinheiro.**

08 **(CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) Conforme a legislação tributária vigente, as naturezas jurídicas do parcelamento do crédito tributário e da compensação são idênticas.**

09 **(CESPE/ESPECIALIDADE 13/MC – 2013) A moratória e o parcelamento do crédito tributário são causas suspensivas do crédito tributário.**

10 **(CESPE/DPE/DF – 2013) De acordo com a jurisprudência do STJ, é vedado o ajuizamento de execução fiscal antes do julgamento definitivo de recurso administrativo.**

11 **(CESPE/DPE/DF – 2013) Conforme entendimento do STJ, a ação de consignação em pagamento é via adequada para se forçar a concessão do parcelamento de crédito tributário e discutir a exigibilidade e extensão desse crédito.**

12 **(CESPE/DPE/TO – 2012) Acerca da suspensão do crédito tributário, assinale a opção correta.**

A) A moratória geral concedida pela União nunca alcançará os tributos de competência dos estados, do DF nem dos municípios, pois sempre se limita aos tributos de competência federal.

B) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário também suspende as demais obrigações vinculadas ao tributo, dispensando-se o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal dela consequentes.

C) De acordo com entendimento do STJ, o seguro garantia judicial, assim como a fiança bancária, não é equiparável ao depósito em dinheiro para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

D) A conversão do depósito em renda é modalidade de suspensão do crédito tributário.

E) A moratória individual não se inclui no âmbito da reserva legal, pois, tendo natureza de ato administrativo que independe de lei, é concedida por portaria da autoridade fiscal competente.

13 **(CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 2 – 2012) Suspenderá a exigibilidade do crédito tributário:**

A) a impetração de ação anulatória de débito fiscal.

B) a impetração de mandado de segurança preventivo.

C) o ajuizamento de ação de consignação em pagamento.

D) o parcelamento.

E) o depósito do valor que o sujeito passivo considera devido, mesmo que seja inferior ao montante integral do crédito.

14 **(CESPE/DPE/RO – 2012) Acerca da suspensão e extinção do crédito tributário, assinale a opção correta.**

A) Os recursos e reclamações decorrentes do lançamento administrativo do débito tributário não têm o efeito de suspender ou extinguir o crédito tributário.

B) Parcelado regularmente o crédito tributário, não pode a fazenda pública propor execução fiscal, dada a consequente suspensão da exigibilidade do referido crédito.

C) Se, em mandado de segurança, for concedida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário, posteriormente cassada em julgamento de agravo de instrumento, continua suspensa a exigibilidade do crédito até julgamento definitivo do mérito, porque é a propositura da ação mandamental, e não a liminar, que legitima o instituto da suspensão.

D) Concedida moratória, estará extinto o crédito tributário.

E) O depósito prévio do valor da exigência fiscal em ação declaratória de inexigibilidade do crédito tributário extingue a sua exigibilidade porque o valor será convertido em renda.

15 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) A moratória é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que não se aplica a casos de dolo, fraude ou simulação praticada por sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

16 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) Segundo o STF, é possível a concomitância da discussão a respeito de crédito tributário na esfera administrativa e na judicial, de modo que o ingresso na via judicial não implica impossibilidade da discussão da hipótese na esfera administrativa.

17 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) O depósito prévio é condição de admissibilidade para a interposição de recurso administrativo no âmbito desse processo.

18 (CETAP/Analista – Direito/MPCM – 2015) Em relação as Súmulas Vinculantes em matéria tributária e correto afirmar:

A) Segundo a Súmula Vinculante n° 8, os prazos prescricionais e decadenciais das contribuições sociais são previstos na Lei 8.212/1991.

B) Segundo a Súmula Vinculante n° 21, e inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

C) Segundo a Súmula Vinculante n°24, não se tipifica crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1°, incisos I a IV da Lei 8.137/1990, antes da propositura da ação de execução fiscal.

D) Segundo a Súmula Vinculante n° 29, e inconstitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto.

E) Segundo a Súmula Vinculante n° 31, e constitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens moveis.

19 (MPE-RS/Assessor – Área de Direito – 2014) Assinale a alternativa INCORRETA em relação à matéria de crédito tributário.

A) É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário, como já assentado pelo Supremo Tribunal Federal.

B) O lançamento regularmente notificado só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no artigo 149 do Código Tributário.

C) Na hipótese de lançamento por homologação, não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

D) Consoante preceitua o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E) A concessão da moratória em caráter individual gera direito adquirido, mas será revogada de ofício sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora.

20 (CESPE/Juiz de Direito Substituto/TJ-DF – 2015) Determinado programa de parcelamento de débitos tributários, que possibilita aos contribuintes parcelarem suas dívidas em até cento e vinte meses, foi instituído por lei pelo DF. A empresa Z, que praticou sonegação com emissão de notas fiscais fraudadas, realizou denúncia espontânea e requereu ingresso em tal programa, com o parcelamento da dívida confessada.

A respeito dessa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) No caso de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, não é possível a concessão de parcelamento, razão por que o requerimento da empresa Z deve ser indeferido.

B) Nessa situação, o parcelamento poderá ser concedido, sendo, no entanto, modalidade de suspensão do crédito tributário, de modo que somente após seu integral cumprimento é que estará excluída a responsabilidade da empresa Z.

C) A comunicação espontânea da empresa à autoridade tributária é suficiente para que seja excluída a sua reponsabilidade pela infração.

D) O parcelamento é modalidade de extinção do crédito tributário, de modo que sua concessão equivale ao pagamento do tributo, o que, aliado à denúncia espontânea, exclui a responsabilidade da empresa Z.

E) Para ser válida, a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento do tributo, sendo suficiente para que ela produza efeitos que a empresa Z quite o principal, excluídos os juros e as penalidades.

21 (FGV/XV OAB – 2014) O Fisco do estado "X" lavrou auto de infração contra a pessoa jurídica "Y" para cobrar ICMS sobre a remessa de mercadorias entre a matriz e a filial dessa empresa, ambas referido estado. A empresa "Y" impetrou, então, mandado de segurança objetivando ver reconhecido seu direito líquido e certo ao não recolhimento do ICMS naquela operação. Pleiteou também medida liminar. Assinale a opção que pode, validamente, ser objeto do pedido de liminar formulado pela pessoa jurídica Y.

A) Extinção do crédito tributário.

B) Exclusão de crédito tributário.

C) Constituição do crédito tributário.

D) Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

22 (FGV/VII OAB – 2012) A empresa ABC ingressou com medida judicial destinada a questionar a incidência da contribuição social sobre o lucro. Em sede de exame liminar, o juiz concedeu a medida liminar para que a empresa não recolhesse a contribuição. Durante a vigência da medida judicial, a Receita Federal iniciou procedimento de fiscalização visando à cobrança da contribuição social sobre o lucro não recolhida naquele período. Com base no relatado acima, assinale a alternativa correta.

A) A Receita Federal não pode lavrar auto de infração, em virtude da liminar concedida na medida judicial em questão.

B) A Receita Federal pode lavrar auto de infração, mas somente com a exigibilidade suspensa para prevenir a decadência.

C) A empresa ABC, diante da abertura do procedimento de fiscalização, pode solicitar ao juiz nova medida liminar, a fim de que determine o encerramento de tal procedimento.

D) A Receita Federal pode lavrar auto de infração, já que a medida liminar possui caráter provisório.

23 (VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP – 2015) Extingue o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento:

A) a moratória.

B) a remissão.

C) o depósito de seu montante integral.

D) a reclamação ou recurso.

E) o parcelamento.

24 (VUNESP/Procurador Geral/Prefeitura de Caieiras – SP – 2015) É causa que suspende a exigibilidade do crédito tributário a

A) concessão de liminar em mandado de segurança.

B) conversão do depósito em renda.

C) consignação em pagamento.

D) decisão administrativa irreformável.

E) decisão judicial passada em julgado.

25 (FCC/AFTE/PE – 2014) Sobre a suspensão e extinção do crédito tributário, é correto afirmar:

A) O depósito do montante integral realizado pelo contribuinte, para suspender exigibilidade do crédito tributário, não deve ser convertido em renda da Fazenda Pública, quando houver extinção do processo sem resolução de mérito, já que não haveria pronunciamento do Judiciário sobre a legitimidade do débito fiscal.

B) O pedido administrativo de compensação tributária e o respectivo recurso contra seu indeferimento não suspendem a exigibilidade do crédito tributário, tendo em vista que se tratam de mero requerimento administrativo de natureza fiscal.

C) A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

D) A fiança bancária se equipara ao depósito integral, para fins de suspensão da exigibilidade, posto que garante a satisfação do crédito tributário.

E) O pedido de parcelamento do débito tributário pelo sujeito passivo da obrigação suspende, mas não interrompe o prazo prescricional para a Fazenda Pública promover a sua cobrança, uma vez que se trata de hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

26 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) Um contribuinte do ICMS realizou uma operação de importação de mercadoria do exterior, operação essa considerada por ele como sendo isenta. Ocorre, todavia, que a Fazenda Pública de seu Estado considerou a referida importação como sendo tributada e, em razão disso, exigiu do contribuinte o pagamento do ICMS devido no momento do desembaraço aduaneiro. O contribuinte discordando da exigência fazendária, recorreu ao Poder Judiciário, ingressando com uma ação judicial que permitisse promover o desembaraço aduaneiro da mercadoria, sem o pagamento do ICMS reclamado. Para agilizar a liberação da mercadoria, o advogado desse contribuinte pediu à autoridade judicial que lhe concedesse medida liminar, autorizando o imediato desembaraço aduaneiro. A liminar pleiteada foi concedida, condicionada ao fato de que o contribuinte depositasse integralmente o valor do crédito tributário reclamado pela Fazenda Pública de seu Estado, em razão dessa importação.

O processo tramitou durante alguns anos e, ao final, em decisão definitiva e imutável (transitada em julgado), o contribuinte sagrou-se parcialmente vencedor, pois uma fração do crédito tributário pleiteado pela Fazenda Pública foi julgada efetivamente indevida, enquanto outra fração dele foi considerada devida. Em relação à parte do crédito tributário considerada devida, houve a conversão do depósito em renda. O advogado desse contribuinte, quando tomou conhecimento de que fora determinada a conversão em renda do valor referente à parte em que a Fazenda Pública sagrou-se vencedora, peticionou à autoridade judicial competente, solicitando autorização para fazer o levantamento dessa importância e, em seu lugar, realizar o parcelamento do valor junto à Fazenda Estadual. O advogado teve o pedido indeferido. Considerando essas informações e com base no que o CTN dispõe a respeito dessa matéria,

A) o advogado do contribuinte, ao peticionar para a autoridade judicial competente, depois de transitada em julgado a decisão que deu vitória parcial a cada um dos litigantes, pretendeu substituir a figura de suspensão do crédito tributário, pela figura de exclusão do crédito tributário.

B) ocorreu exclusão do crédito tributário, em relação à parte desse crédito que foi considerada indevida, por decisão judicial transitada em julgado.

C) ocorreu, em relação à parte do crédito tributário que foi objeto de conversão do depósito em renda, extinção do crédito tributário, cuja exigibilidade havia sido suspensa quando houve o depósito integral do crédito tributário reclamado pela Fazenda Pública.

D) a autoridade judicial equivocou-se ao deferir a medida liminar, mediante o depósito da quantia integral questionada, pois, se o depósito integral do montante do crédito tributário reclamado já extingue esse crédito tributário, a medida liminar que foi concedida fica sem razão de ser.

E) na medida em que o depósito integral da quantia questionada pela Fazenda Pública exclui a exigibilidade do crédito tributário, sua conversão em renda, ainda que parcial, seria desnecessária, dispensável e redundante, pois estaria extinguindo o que já estava extinto pelo depósito.

27 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Determinado contribuinte presta serviços de execução de obras de construção

civil relativo à construção de rodovia que se estende pelo território de dois diferentes Municípios, cada qual com alíquotas de ISSQN variadas, manifesta dúvida quanto ao local em que deva recolher o ISSQN sobre seus serviços, tendo em vista que embora o ISSQN sobre a execução de obra de construção civil deva ser recolhido no local da obra, há no caso incerteza quanto aos exatos marcos dos limites de cada Municipalidade, e disputas entre elas a respeito das divisas municipais.

Em vista disso, é medida administrativa ou judicial que permite ao contribuinte certificar-se da regularidade das práticas adotadas perante essas Municipalidades, e afastar a cobrança de juros ou multas por qualquer dos Municípios envolvidos:

A) notificação às Prefeituras para que as mesmas celebrem convênio relativo à definição geográfica precisa dos limites da nova rodovia em cada território municipal.

B) levantamento, por órgão técnico especializado, das divisas, e recolhimento proporcional do imposto com base nesse critério.

C) ajuizamento de ações declaratórias contra cada uma das Prefeituras para declaração da existência de obrigação tributária nos termos de perícia técnica a ser produzida no curso da demanda.

D) ajuizamento de ação de consignação em pagamento contra ambas as Prefeituras acompanhada do depósito do valor do ISSQN calculado pela maior das alíquotas estabelecidas pelas Prefeituras.

E) recolhimento do ISSQN em favor de uma Prefeitura, e ajuizamento de ação declaratória contra outra.

28 (FCC/PGM/PE – 2014) Prestadora de serviço constante na lista de serviços do ISSQN estabelecida em Olinda, também presta serviços em Recife, quando necessário. O dono do estabelecimento tem o ISSQN referente aos serviços prestados em Recife exigidos simultaneamente pelos dois municípios: Olinda, por entender que o local do estabelecimento determinaria a respectiva sujeição ativa e Recife, por entender que o local da prestação de serviços seria determinante. O dono do estabelecimento prestador de serviço não sabe a quem deve pagar o ISSQN referente aos serviços que presta em Recife e ainda se depara com o fato de que os seus clientes em Recife querem efetuar a retenção do ISSQN na fonte. Além deste problema, o IPTU de 2010 a 2013 de seu estabelecimento ainda não foi pago e os valores correspondentes foram inscritos em dívida ativa. A fim de que o contribuinte possa regularizar sua situação fiscal frente aos dois municípios e de forma que não corra o risco de ser autuado por qualquer deles ou de ser contra ele ajuizada ação de execução fiscal, são soluções jurídicas possíveis:

A) Efetuar o pagamento integral do débito de ISSQN para Recife em relação às prestações de serviço que sejam ali realizadas. Quanto ao IPTU, basta pedir parcelamento do débito na maior quantidade de parcelas possível.

B) Efetuar o pagamento do débito de ISSQN devido à razão de 50%, parte para Recife e parte para Olinda, a fim de não sofrer autuação de quaisquer dos fiscos municipais. Quanto ao IPTU, pedir parcelamento dos débitos tributários referentes ao período de 2010 a 2013, na maior quantidade de parcelas possível.

C) Consignar judicialmente o crédito tributário do ISSQN pelo maior valor reclamado entre os dois municípios, aguardando decisão judicial a respeito. Quanto ao IPTU, pedir parcelamento dos débitos tributários referentes ao período de 2010 a 2013, na maior quantidade de parcelas possível.

D) Consignar judicialmente o crédito tributário do ISSQN pelo maior valor reclamado entre os dois municípios, aguardando decisão judicial a respeito. Quanto ao IPTU, pedir parcelamento dos débitos tributários referentes ao período de 2011 a 2013, na maior quantidade de parcelas possível e aguardar a ocorrência do lapso fatal de natureza prescricional referente ao IPTU de 2010 em face de sua proximidade.

E) Efetuar o pagamento integral do débito de ISSQN para Olinda, tendo em vista que o estabelecimento prestador está ali localizado. Quanto ao IPTU, basta pedir parcelamento do débito na maior quantidade de parcelas possível.

29 (FCC/AFTE/SP – 2013) A empresa Argonautas Unidos S.A. obteve a concessão de medida liminar em mandado de segurança preventivo que impetrara contra a Fazenda Pública Estadual a fim de não pagar determinado tributo por entender indevido. Em razão desta concessão, a empresa realizou operação mercantil sem o devido destaque do imposto, deixando também de cumprir as obrigações acessórias relacionadas. O Fisco, por sua vez, a fim de prevenir a decadência do direito de lançar, lavrou auto de infração contra o contribuinte. Passados 121 dias, o mandado de segurança foi julgado no mérito desfavoravelmente ao contribuinte, tendo transitado

em julgado. Surpreendido com a decisão, o contribuinte foi até a repartição fiscal e entregou documentos relativos a apartamento de sua propriedade, alegando que poderia pagar o tributo mediante dação em pagamento de bem imóvel. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente,

A) a medida liminar em mandado de segurança e a remissão *praeter tempus*, espécies de suspensão do crédito tributário, ficam sem efeito quando denegado o mandado de segurança pela sentença, retroagindo os efeitos da decisão contrária.

B) justifica-se o não cumprimento pela empresa das obrigações acessórias relacionadas com o tributo cujo pagamento foi obstado pela ordem judicial obtida pela empresa, pois nesta situação há dispensa legal do cumprimento das obrigações acessórias.

C) o pagamento de tributos mediante dação em pagamento de bem imóvel é uma das formas previstas de exclusão do crédito tributário, devendo o contribuinte cumprir a forma e as condições estabelecidas em lei.

D) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder a regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

E) caso fosse previsto em lei ordinária, o contribuinte poderia fazer a compensação do tributo devido com o bem imóvel, exercendo seu direito subjetivo ao uso de uma das espécies de extinção do crédito tributário.

30 (FCC/AUDITOR DO TCE/SP – 2013) Diante de uma catástrofe em região serrana de determinado Estado, foi concedida a dilação do prazo para pagamento do IPVA incidente sobre veículos automotores emplacados nos municípios atingidos pela situação de calamidade pública, passando a ser devido referido imposto até o último dia útil do corrente exercício financeiro. No mesmo ato, o Estado também concedeu isenção de IPTU aos imóveis localizados nas regiões afetadas pela situação. Nesse caso,

I. a dilação do prazo para pagamento do IPVA caracteriza moratória, causa de exclusão do crédito tributário.

II. a isenção concedida pelo Estado-membro é inconstitucional, por não possuir competência para conceder isenção sobre imposto municipal.

III. foi concedida moratória regional, revestindo-se de caráter geral para determinada região.

IV. é inadmissível a concessão de isenção a determinada região da entidade tributante, salvo na hipótese apresentada, por se tratar de isenção heterônoma.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) III e IV.

C) I e III.

D) II e IV.

E) II e III.

31 (FCC/AUDITOR DO TCE/SP – 2013) Determinado contribuinte ingressa com Ação Anulatória de Débito Fiscal com pedido de tutela antecipada e efetua o depósito do valor que entende devido, não correspondente a importância integral do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) que pretende anular. Concedida a antecipação da tutela requerida e expedido mandado de citação, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa em razão:

A) da concessão da tutela antecipada.

B) do depósito do montante que o autor entende devido.

C) do pedido de tutela antecipada.

D) da propositura da Ação Anulatória de Débito Fiscal.

E) do pagamento.

32 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) A concessão de tutela antecipada em ação judicial ou de parcelamento

suspendem a exigibilidade de crédito tributário e são causas de dispensa do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes à obrigação principal cujo crédito seja suspenso.

33 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é correto afirmar que:

A) dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes ou consequentes da obrigação principal respectiva.

B) em caso de moratória, se houver seu anulamento, torna-se o crédito tributário exigível, sem, entretanto, a cobrança dos respectivos juros de mora.

C) se considera o depósito a que se refere o artigo 151, inciso II, do CTN um ato voluntário, no sentido de que este não pode ser exigido do sujeito passivo da relação tributária como condição para conhecimento de pedido formulado em ação judicial promovida contra a Fazenda Pública.

D) salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário exclui a incidência de juros e multas.

E) devedor em recuperação judicial não terá direito a parcelamento do crédito tributário.

34 (VUNESP/PROCURADOR/SAAE/SP – 2014) A suspensão da exigibilidade de um tributo acarretará:

A) a extinção do crédito.

B) a lavratura de auto de infração em procedimento de fiscalização.

C) a suspensão das medidas de cobrança do crédito.

D) a remessa dos autos ao Ministério Público.

E) a abertura de sindicância para apuração de responsabilidade do autor da exigência.

35 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) É causa que suspende a exigibilidade do crédito tributário:

A) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

B) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

C) a conversão do depósito em renda.

D) o depósito do seu montante integral.

E) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento.

36 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/RJ – 2013) Celestino, inconformado com o valor do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) que foi notificado a pagar, e não pagou, promoveu ação anulatória do ato declarativo da dívida, sem proceder, contudo, ao depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa e demais encargos, conforme determina a lei que trata da execução fiscal. A Fazenda Pública Municipal contestou, alegando que o feito é de ser extinto diante do descumprimento da exigência legal. Nesse caso, o juiz deve

A) estipular o prazo de 5 dias para que o autor efetue o depósito e, uma vez promovido, dar regular processamento ao feito ou, extingui-lo, caso o depósito não seja realizado.

B) extinguir o feito em razão da expressa determinação da lei que exige o depósito prévio para esse tipo de ação.

C) dar regular andamento ao feito por ser inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

D) extinguir o feito por ser desprovido de utilidade, haja vista que a ausência do depósito impede a suspensão da exigibilidade do crédito.

37 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) Encontra previsão entre as causas de suspensão do crédito tributário:

A) o depósito do montante integral.

B) a anistia.

C) a remissão.

D) a transação.

E) a dação em pagamento de bens imóveis.

38 (VUNESP/PGM/BRAGANÇA PAULISTA/SP – 2013) Suspende a exigibilidade do crédito tributário

A) o ajuizamento da ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária.

B) o parcelamento.

C) o depósito do valor que o sujeito passivo considera devido, mesmo que inferior ao montante integral do débito.

D) a impetração de mandado de segurança preventivo.

E) o ajuizamento de medida cautelar fiscal.

39 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) O contribuinte Pedro de Alcântara propôs ação anulatória em face do Município de Água Doce, objetivando que seja declarado nulo o lançamento tributário referente ao IPTU, no montante de R$ 20.000,00, e cujo vencimento deu-se em 20 de fevereiro de 2013. Pedro, contudo, não efetuou o depósito preparatório do valor do débito, conforme determina a Lei nº 6.830/1980 e receia que o processo seja extinto pela ausência do depósito. Nesse caso,

A) Pedro deve emendar a inicial e realizar o depósito preparatório, pois se assim não o fizer estará agindo *contra legem*.

B) o receio de Pedro procede, mas a extinção do processo somente ocorrerá se, após a determinação do juiz para que seja efetuado o depósito no prazo de 48 horas, isso não vier a ocorrer.

C) o juiz deve determinar que o depósito preparatório seja efetuado no prazo de 5 dias, conforme determina a lei, por se tratar de pressuposto específico para o exercício da ação anulatória, sob pena de extinção.

D) Pedro não tem que efetuar o depósito, pois o Supremo Tribunal Federal sumulou a matéria por entender como inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial, na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

E) a preocupação de Pedro não se justifica, eis que houve revogação expressa do dispositivo que determinava o depósito preparatório.

40 (TJ/PR/ASSESSOR JURÍDICO/TJ/PR – 2012) É/São causa(s) que suspende(m) a exigibilidade do crédito tributário:

A) falência do devedor.

B) incerteza acerca da localização exata do devedor.

C) reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

D) ajuizamento de ação judicial sem pleito de antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional.

41 (VUNESP/PGM/MAUÁ/SP – 2012) No caso das normas administrativas do processo administrativo não se exige depósito em moeda corrente para admissão de recurso e, se este é interposto, o crédito tributário

A) pode ser exigido.

B) torna-se perempto.

C) fica precluso.

D) tem sua exigibilidade suspensa.

E) pode ser inscrito em dívida ativa.

42 (ESAF/PROCURADOR DA FAZENDA/PGFN – 2015) Em ação de mandado de segurança, foi proferida sentença de denegação da ordem. O magistrado, não obstante tenha deferido liminarmente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do mandamus, não fez qualquer menção à antecipação de tutela ao redigir a sentença denegatória. Interposta apelação pelo contribuinte, foi proferido o seguinte despacho: "Recebo a apelação no efeito suspensivo. Intime-se a Fazenda Nacional". Diante de tais contornos processuais, indique a opção que corresponde à eficácia das decisões judiciais sobre o crédito tributário.

A) Permanecerá o crédito tributário com a exigibilidade suspensa, pois o efeito suspensivo da apelação impede a eficácia da sentença denegatória da segurança.

B) Se a denegação da segurança se deu por sentença terminativa, restaura-se a exigibilidade do crédito tributário imediatamente. Tratando-se de sentença definitiva, mantém-se suspensa a exigibilidade.

C) Denegada a segurança, é de ser retomada a exigibilidade do crédito tributário, ainda que o recurso de apelação tenha sido recebido no efeito suspensivo.

D) Não há qualquer consequência para o crédito tributário, pois, enquanto litispendente o mandado de segurança, não pode a Fazenda Pública proceder a atos de cobrança.

E) A execução fiscal que estava suspensa em razão da decisão liminar retomará o seu curso, salvo em relação aos atos de expropriação patrimonial.

43 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2014) Sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública Estadual deixou de realizar o pagamento de um determinado tributo por entender que o mesmo é inconstitucional. Considerando que o prazo para impugnação administrativa do lançamento já transcorreu, para evitar ter o crédito cobrado judicialmente por meio de execução fiscal deverá

A) obter uma liminar em sede de mandado de segurança repressivo, desde que tenha sido o mesmo impetrado no prazo legal, como forma de suspender a exigibilidade do crédito.

B) declarar a moratória, através de procedimento administrativo próprio, que é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

C) fazer o depósito do montante integral do crédito e formular consulta administrativa.

D) propor ação declaratória de inexistência de obrigação tributária, pois a partir da citação válida da Fazenda Pública o crédito tem sua exigibilidade suspensa.

E) fazer a consignação judicial em pagamento do crédito tributário, pois a partir do depósito o crédito tem sua exigibilidade suspensa.

44 (FGV/Analista Administrativo – Advogado/PROCEMPA – 2014) A Construtora Grenal Ltda. tem contra si lavrada, há poucos dias, uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) em razão da falta de declaração e pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A sociedade empresária precisa, com urgência, suspender a exigibilidade do crédito tributário, ante seu interesse em participar de licitação que ocorrerá em breve.

As opções a seguir apresentam condutas que atendem à necessidade da construtora, à exceção de uma. Assinale-a.

A) Realização de depósito judicial do montante integral.

B) Parcelamento.

C) Ajuizamento de ação anulatória sem depósito ou pedido de antecipação de tutela.

D) Impugnação administrativa.

E) Liminar ou tutela antecipada em medida judicial.

45 (VUNESP/Procurador Jurídico Legislativo/Câmara Municipal de Sertãozinho – SP – 2014) Assinale a alternativa em que está presente uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A) Depósito do montante integral.

B) Transação

C) Compensação.

D) Consignação em pagamento.

E) Dação em pagamento de bens móveis.

46 (FUNCAB/Auditor Fiscal – Administração Tributária/SEFAZ-BA – 2014) Sobre moratória e anistia, é correto afirmar que:

A) a anistia concedida pelo Município abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a conceder e somente poderá serem caráter geral.

B) a moratória somente será concedida em caráter geral, podendo ser dirigida a uma determinada região do

Município ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

C) a revogação dos benefícios de anistia ou moratória é considerada penalidade tributária que afasta a aplicação de penas cominadas pelo mesmo fato por lei criminal.

D) a moratória e a anistia excluem o crédito tributário.

E) a moratória exclui o crédito tributário, enquanto a anistia suspende a exigibilidade do crédito tributário.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Certa	13	D	25	C	37	A
02	Errada	14	B	26	C	38	B
03	Errada	15	Certa	27	D	39	D
04	Certa	16	Errada	28	C	40	C
05	D	17	Errada	29	D	41	D
06	A	18	B	30	E	42	C
07	Certa	19	E	31	A	43	A
08	Errada	20	A	32	Errada	44	C
09	Certa	21	D	33	C	45	A
10	Certa	22	B	34	C	46	B
11	Errada	23	B	35	D		
12	C	24	A	36	C		

01 **(CESPE/ANTAQ/ANALISTA – 2014) O crédito tributário é excluído pela isenção, que, salvo disposição de lei em contrário, não é extensiva às taxas e tampouco poderá ser revogada em prejuízo do contribuinte beneficiário se for concedida sob condição.**

02 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A compensação é uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário mediante o confronto entre créditos e débitos de pessoas reciprocamente credoras e devedoras, podendo ser deferida em caráter liminar pelo juiz quando requerida em sede de ação judicial.**

03 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A prescrição tributária, modalidade de caducidade de direitos, impede o exercício da pretensão fazendária por meio da propositura da ação de execução fiscal e, assim, transforma a obrigação tributária em obrigação natural, de modo que o seu pagamento ocorrerá por exclusivo interesse do devedor.**

04 **(CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) Na transação, admite-se a concessão recíproca de ônus e vantagens, aplicável em direito tributário apenas em relação aos valores relativos às penalidades pecuniárias e aos juros, pois o crédito tributário objeto da obrigação principal é indisponível.**

05 **(CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) A regra de imputação de pagamento prevista no Código Civil de que a amortização da dívida ocorre primeiro sobre os juros e, somente depois, sobre o principal do crédito não se aplica à compensação de natureza tributária.**

06 **(CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) A decadência é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ele ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer.**

07 **(CESPE/ANALISTA/CÂMARA DOS DEPUTADOS – 2014) Não é possível a compensação de débitos tributários federais com precatório estadual ofertado pelo contribuinte, a despeito de o Código Tributário Nacional prever a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a fazenda pública.**

08 **(CESPE/JUIZ/TJ/DF – 2014) Determinado empresário foi intimado validamente de um lançamento efetuado pela Subsecretaria da Receita da Secretaria de Fazenda do DF em 05.05.2006, referente a créditos tributários oriundos do ICMS, vencidos em 05.03.2001 e que não foram objeto de qualquer pagamento ou declaração de débito do contribuinte, sem que este, no entanto, tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Embora o contribuinte não tenha apresentado impugnação no prazo legal de trinta dias após a intimação do lançamento, o crédito tributário só foi inscrito em dívida ativa em 04.05.2011, e, posteriormente, em 1.º.10.2011, foi proposta a execução fiscal, tendo ocorrido a citação válida do devedor em 1.º.11.2011. Nessa situação hipotética,**

A) houve prescrição do crédito tributário, visto que, tendo o vencimento do tributo ocorrido em 05.03.2001, o lançamento foi efetivado apenas em 05.05.2006, ou seja, após o prazo previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, contado a partir do fato gerador.

B) ocorreu a decadência do tributo, levando-se em conta que a execução fiscal foi proposta tão somente em 1.º.10.2011, ou seja, muito após o prazo de cinco anos previsto no art. 174 do CTN, contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

C) não houve nem decadência nem prescrição.

D) houve decadência do crédito tributário, visto que, tendo o vencimento do tributo ocorrido em 05.03.2001, o lançamento foi efetivado apenas em 05.05.2006, portanto, após o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, contado a partir do fato gerador.

E) ocorreu a prescrição do tributo, levando-se em conta que a execução fiscal foi proposta tão somente em

1.º.10.2011, ou seja, muito após o prazo de cinco anos previsto no art. 174 do CTN, contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

09 **(CESPE/PGDF/DF – 2013) Determinado contribuinte praticou fraude nas suas declarações feitas ao fisco e, com isso, conseguiu suprimir tributo de ICMS do erário público no mês de novembro de 2008. O fisco conseguiu constatar tal supressão apenas em dezembro de 2013, tendo lavrado o respectivo auto de infração. No caso descrito, houve decadência no direito do fisco de lançar o tributo, pois a verificação ocorreu após cinco anos da data do fato gerador.**

10 **(CESPE/PGDF/DF – 2013) Determinado contribuinte praticou fraude nas suas declarações feitas ao fisco e, com isso, conseguiu suprimir tributo de ICMS do erário público no mês de novembro de 2008. O fisco conseguiu constatar tal supressão apenas em dezembro de 2013, tendo lavrado o respectivo auto de infração. A prescrição ocorreu em virtude de o contribuinte já ter realizado o lançamento e o estado não ter efetivado sua cobrança judicial.**

11 **(CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 2 – 2012) Opera-se a dispensa legal de pagamento do tributo devido, pressupondo crédito tributário regularmente constituído, por meio da:**

A) isenção.

B) prescrição.

C) decadência.

D) imunidade.

E) remissão.

12 **(CESPE/DPE/TO – 2012) No que concerne à extinção do crédito tributário, assinale a opção correta.**

A) O vencimento do crédito tributário ocorre dez dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do cálculo do montante do tributo devido.

B) A lei pode autorizar a compensação de crédito tributário com créditos vencidos, líquidos e certos, possibilidade vedada para os vincendos.

C) De acordo com o STJ, a remissão de juros de mora insertos na composição do crédito tributário não enseja o resgate de juros remuneratórios incidentes sobre o depósito judicial feito para suspender a exigibilidade desse mesmo crédito tributário.

D) A concessão de medida liminar em mandado de segurança configura hipótese de extinção do crédito tributário.

E) Caso a legislação tributária não disponha a respeito do local de pagamento do tributo, ele deve ser efetuado na repartição competente do local da ocorrência do fato gerador.

13 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) A ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da sua constituição definitiva, não sendo o ato extrajudicial que reconheça o débito do devedor apto para a interrupção da prescrição.**

14 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) O redirecionamento da execução fiscal contra o sócio deve ocorrer no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sob pena de operar-se a prescrição, e a simples falta de pagamento do tributo já configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio.**

15 **(CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) Com relação ao crédito tributário, assinale a opção correta.**

A) Existindo simultaneamente débitos vencidos referentes à taxa no valor de R$ 700,00 e a imposto sobre propriedade de veículos automotores no valor de R$ 1.000,00 do mesmo contribuinte, ambos devidos ao estado do Piauí, a autoridade administrativa determinará a imputação, em primeiro lugar, da taxa.

B) Considere que determinado crédito tributário tenha sido anulado por vício da notificação de lançamento. Nesse caso, a obrigação tributária, por estar vinculada ao referido crédito fiscal, é automaticamente declarada nula.

C) A atividade administrativa de lançamento é balizada pelo juízo de conveniência e oportunidade da autoridade fiscal competente.

D) Compete privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pela concretização da hipótese descrita em lei, o que dá origem à obrigação tributária.

E) Considere que, em janeiro de 2006, determinado contribuinte tenha efetuado pagamento indevido de tributo sujeito a lançamento por homologação. Nessa situação, de acordo com a legislação brasileira vigente, a homologação tácita teria ocorrido cinco anos depois (janeiro de 2011) do pagamento, iniciando-se o prazo prescricional quinquenal para o pedido de repetição do indébito, cujo termo final ocorrerá em janeiro de 2016, regra conhecida como cinco mais cinco.

16 (CESPE/ANALISTA JUDICIÁRIO/STJ – 2012) O contribuinte que tenha efetuado pagamento espontâneo de imposto federal indevido segundo a legislação tributária aplicável terá direito à restituição do imposto pago, desde que haja prévio protesto.

17 (CESPE/Defensor Público Federal/DPU – 2015) Julgue o seguinte item com base nas normas gerais de direito tributário.

A moratória e a concessão de medida liminar em mandado de segurança são casos de suspensão do crédito tributário, ao passo que a anistia e a isenção são casos de extinção do crédito tributário.

18 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2015) Uma lei estadual que autorize o Procurador do Estado a não ingressar com Execução Fiscal para cobrança de créditos tributários inferiores a um determinado valor, renunciando portanto a esta receita, está prevendo hipótese de

A) extinção do crédito tributário, na modalidade transação.

B) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na modalidade moratória específica.

C) exclusão do crédito tributário, na modalidade isenção em caráter específico.

D) extinção do crédito tributário, na modalidade remissão.

E) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na modalidade anistia.

19 (CESPE/Advogado da União/AGU – 2015) Carlos ajuizou, em 2006, ação contra Paulo, na qual pleiteou indenização por danos materiais e morais. Após sentença transitada em julgado, ele obteve julgamento de procedência total dos pedidos formulados, razão pela qual recebeu, a título de indenização por danos morais, o valor de R$ 50.000, sendo R$ 20.000 a título de danos morais próprios e R$ 30.000 a título de danos estéticos. Pelos danos materiais, Carlos recebeu R$ 30.000, dos quais R$ 10.000 correspondem a danos emergentes e R$ 20.000 a lucros cessantes. No tempo devido, ele declarou os valores recebidos e efetuou o recolhimento do imposto de renda correspondente.

Com referência a essa situação hipotética, julgue o item a seguir.

A extinção do crédito tributário ocorrerá cinco anos após o pagamento realizado por Carlos, quando ocorre a homologação tácita da declaração e do pagamento realizado, visto que o imposto de renda é espécie tributária sujeita a lançamento por homologação.

20 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Diante do disposto nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, fixando, respectivamente, prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário e igual prazo para cobrança do crédito tributário, é correto afirmar que

A) a prescrição intercorrente pode ser reconhecida nos períodos decorridos até a constituição do crédito tributário ou após iniciada a cobrança, contados os prazos separadamente.

B) nos casos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação, diante do pagamento do valor declarado e ausente fraude ou simulação, a prescrição do crédito tributário é de cinco anos, contados do fato jurídico tributado.

C) a Fazenda tem dez anos (regra cinco mais cinco) para obter seu crédito tributário.

D) a Fazenda tem cinco anos para obter seu crédito tributário.

21 (CESPE/Juiz Substituto/TJ-PB – 2015) Em 20/7/2007, ocorreu fato gerador de ICMS que resultou em obrigação tributária no valor de dez mil reais. O contribuinte realizou pagamento parcial de cinco mil reais, mas a

declaração respectiva foi encaminhada de forma incorreta. Em 26/10/2012, um auditor fiscal efetuou lançamento referente ao valor do tributo não pago. O contribuinte impugnou o ato administrativo, em 6/11/2013, mas, posteriormente, preferiu confessar o débito e aderir a programa de parcelamento do crédito tributário, o que resultou na desistência da impugnação realizada.

Nessa situação hipotética,

A) ocorreu decadência do direito ao lançamento do crédito tributário, o que permite ao contribuinte pedir restituição ou ajuizar repetição do indébito em relação aos valores do parcelamento já pagos, haja vista que a confissão de débito não é suficiente para reavivar o débito.

B) não ocorreu a prescrição do tributo, pois, no caso, trata-se de tributo com lançamento por homologação, o que faz que o prazo para o lançamento seja contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo nos casos em que haja pagamento.

C) embora tenha ocorrido prescrição com referência ao tributo em 21/7/2012, o que invalida o lançamento, a confissão de débito legitimou os pagamentos feitos pelo contribuinte durante o parcelamento.

D) não ocorreu a decadência do direito ao lançamento, pois, no caso, o lançamento do tributo se dá por declaração, o que faz que o prazo para o lançamento seja contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E) não houve decadência do direito ao lançamento, pois, tratando-se de tributo com lançamento por homologação, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mesmo nos casos em que tenha ocorrido pagamento parcial.

22 (VUNESP/Advogado/Câmara Municipal de Itatiba – SP – 2015) A ação de consignação em pagamento,

A) pode versar sobre qualquer aspecto do crédito tributário e do lançamento que lhe deu origem.

B) não pode ser promovida no caso da subordinação do pagamento ao cumprimento de uma obrigação acessória.

C) só tem cabimento no caso da exigência, por mais de uma pessoa jurídica, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

D) se for julgada procedente, o consignante levantará a quantia depositada.

E) se for julgada improcedente, no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

23 (CESPE/Juiz Federal Substituto/TRF – 5ª REGIÃO – 2015) Considerando que um contribuinte devedor do fisco adquira precatórios judiciais a fim de compensar o valor de face dos títulos com o crédito tributário, assinale a opção correta no que se refere à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e cobrança do crédito, conforme previsto no CTN.

A) O pedido de compensação do crédito tributário pode ser considerado causa de interrupção da prescrição da cobrança do crédito tributário.

B) O pedido de compensação com a utilização de precatórios judiciais é de mesma natureza que um parcelamento de crédito tributário, com relação à exigência do crédito tributário.

C) A compensação efetiva gera a extinção do crédito tributário, que, desde o pedido, tem sua exigibilidade suspensa.

D) O pedido de compensação gera a impossibilidade jurídica de se iniciar uma execução fiscal.

E) Durante o processo de execução fiscal, não é mais possível a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

24 (FCC/TJ-PE/Juiz Substituto – 2015) A respeito da Prescrição e Decadência Tributárias, considere as assertivas a seguir:

I. Proposta a ação fiscal no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

II. Ainda que a execução fiscal tenha sido arquivada apenas em razão do pequeno valor do débito executado, sem baixa na distribuição, pode ser reconhecida a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de cinco anos.

III. O crédito público não se suspende em decorrência de sua inscrição em dívida ativa.

IV. A concessão de medida liminar em mandado de segurança suspende tanto a prescrição quanto a decadência do crédito tributário, impedindo a Fazenda Pública de realizar o lançamento do tributo, inscrevê-lo em Dívida Ativa e ajuizar Execução Fiscal visando sua cobrança.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) I e III.

B) II e IV.

C) II e III.

D) I e IV.

E) I e II.

25 (ESAF/MPOG/ATPS – 2012) São formas de extinção do crédito tributário:

A) o pagamento e a moratória.

B) a compensação e a remissão.

C) a conversão do depósito em renda e o depósito do montante integral do crédito.

D) a transação e o parcelamento.

E) a consignação em pagamento e a moratória.

26 (FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) O INSS ingressou com execução fiscal em face do Estado Beta, pela falta de pagamento da contribuição previdenciária de alguns de seus agentes administrativos. Está provado nos autos que os créditos remontam aos anos de 1991 a 1994 e não há comprovação de qualquer pagamento.

O lançamento do tributo devido efetivou-se em março de 2001 e a inscrição em dívida ativa em setembro de 2003. O juiz de 1º grau extinguiu o processo com base na constatação de ter havido a decadência.

A esse respeito, assinale a afirmativa correta.

A) O juiz errou, já que por se tratar de tributo lançado por homologação são 5 anos para homologar e mais 5 anos para inscrever o crédito tributário.

B) O juiz errou, visto que no caso da contribuição previdenciária deve haver antecipação do pagamento do tributo, não mais se falando de decadência.

C) O juiz está correto, visto que o prazo decadencial, nesta espécie de tributo, conta-se da data do fato gerador.

D) O juiz errou, havendo a aplicação, cumulativa e concorrente, dos prazos previstos no Código Tributário Nacional.

E) O juiz está correto, contando-se o prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

27 (FGV/XIII OAB – 2014) A pessoa jurídica XYZ Participações S.A., ao verificar que havia recolhido a maior o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ – dos últimos dois anos, peticionou administrativamente, requerendo a repetição do indébito. No entanto, a Receita Federal do Brasil negou o pedido administrativo. Sobre a hipótese, assinale a afirmativa correta.

A) O prazo para o contribuinte ajuizar ação anulatória é de 2 (dois) anos, a contar da data da decisão administrativa que indeferiu o pedido de repetição.

B) O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados do pagamento espontâneo de tributo a maior.

C) Para que o contribuinte assegure seu direito à restituição do indébito tributário, é necessário o prévio protesto.

D) O contribuinte somente poderá receber o indébito reconhecido por ação ordinária por meio de precatório, não sendo possível o recebimento via compensação tributária.

28 (FGV/JUIZ DE DIREITO/TJ/AM – 2013) O contribuinte realiza o fato gerador de ICMS em 01.03.2004. Em março de 2008 a fiscalização, percebendo que o contribuinte não havia declarado nem recolhido o tributo, promove a autuação fiscal. No mesmo mês (março/2008) o contribuinte promove a impugnação administrativa da exigência fiscal. Em março de 2012 sobrevém a decisão administrativa definitiva (assim entendida a decisão insuscetível

de novo recurso do contribuinte na fase administrativa). Permanecendo inadimplido o crédito fiscal, a Fazenda Pública ajuíza, em março de 2013, a competente Execução Fiscal, à qual o contribuinte opõe Embargos de Devedor alegando a extinção do crédito por força da decadência e/ou da prescrição. Diante do exposto, o magistrado incumbido de solucionar a causa deverá:

A) acolher o argumento de decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário, ante o decurso de oito anos entre o fato gerador e a decisão administrativa definitiva.

B) acolher o argumento de prescrição do direito da Fazenda ajuizar a Execução Fiscal, ante o decurso de nove anos entre o fato gerador e o ajuizamento da Execução Fiscal.

C) acolher tanto o argumento da decadência quanto o argumento da prescrição.

D) acolher o argumento da Fazenda, na impugnação aos Embargos de Devedor, no sentido de que não se consumou nem a decadência nem a prescrição.

E) acolher o argumento de prescrição do direito da Fazenda constituir o crédito tributário, ante o decurso de oito anos entre o fato gerador e a decisão administrativa definitiva.

29 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Em relação à extinção do crédito tributário, assinale a afirmativa correta.

A) Sempre sucede com a satisfação da obrigação tributária principal.

B) Só advém se houver o pagamento integral do débito.

C) Pode ocorrer por decreto instituidor de dação em pagamento.

D) Acontece quando firmado acordo de parcelamento da dívida.

E) Ocorre pela conversão de depósito judicial em renda da Fazenda.

30 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Miguel pretende pagar tributo devido à Fazenda Estadual, especificando valor, espécie e exercício. A Fazenda, entretanto, verificou que Miguel tem outra dívida tributária, mais antiga, da qual ela é a credora. Com base na situação hipotética, assinale a afirmativa correta.

A) Cabe à Fazenda Estadual imputar o pagamento à dívida mais antiga para que não ocorra a prescrição.

B) A escolha da dívida a ser quitada é do contribuinte, em função do princípio da menor onerosidade.

C) O princípio da autonomia das dívidas tributárias só se aplica a débitos de Fazendas distintas.

D) A imputação *ex officio* do pagamento efetivada pela Fazenda, decorre do poder de império.

E) O direcionamento do pagamento pela Fazenda só pode ocorrer judicialmente.

31 (FGV/VIII OAB – 2012) O Sr. Afrânio dos Santos, administrador da empresa “X”, que atua no ramo industrial, percebeu ter efetuado pagamento do IPI maior que o efetivamente devido, ao longo de certo período. Com base no cenário acima, para fins de aconselhar o administrador acerca da possibilidade de obtenção da restituição do montante recolhido a maior, assinale a afirmativa correta.

A) Não é possível a restituição, pois o pagamento foi espontâneo, incidindo a máxima “quem paga mal paga duas vezes”.

B) Não é possível a restituição, pois, embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

C) Cabe apenas pedido administrativo de restituição, em razão do pagamento indevido.

D) Cabe pedido judicial de repetição de indébito, desde que a empresa comprove ter assumido o referido encargo, sem tê-lo transferido a terceiro.

32 (FGV/VII OAB – 2012) A expiração do prazo legal para lançamento de um tributo, sem que a autoridade administrativa fiscal competente o tenha constituído, caracteriza hipótese de:

A) remissão.

B) prescrição.

C) decadência.

D) transação.

33 (FCC/Juiz Substituto/TJ-GO – 2015) A prescrição intercorrente:

A) Não se aplica à prescrição em matéria tributária, diante da supremacia do interesse público sobre o particular.

B) Pode se operar durante o curso da execução fiscal, se o executado não for localizado ou não forem encontrados bens suficientes para garantir a execução.

C) Pode ser reconhecida em sede de qualquer ação de iniciativa do contribuinte, como o mandado de segurança, por exemplo.

D) Ocorre decorridos 5 anos da propositura de ação para anular o crédito tributário, se não houver sido prolatada sentença, ainda que passível de recurso.

E) Tem seu curso interrompido com a propositura de medida cautelar fiscal.

34 (PUC-PR/Procurador do Estado/PGE-PR – 2015) Sobre a prescrição e a decadência em matéria tributária, assinale a alternativa CORRETA.

A) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial não impossibilita a Fazenda Pública de proceder à regular constituição do crédito tributário com vistas a prevenir a decadência do direito de lançar.

B) Declarado e não pago o tributo sujeito a lançamento por homologação, tem-se como início do prazo decadencial de 05 (cinco) anos o dia do vencimento da obrigação.

C) O protesto de certidão de dívida ativa é causa interruptiva da prescrição tributária.

D) O termo inicial da prescrição tributária é a data da constituição definitiva do crédito, que se dá, nos casos de lançamento de ofício, no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do lançamento.

E) O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício material, o lançamento anteriormente efetuado.

35 (CESGRANRIO/Profissional Júnior/Petrobras – 2015) A Consignação em Pagamento no Direito Tributário, de acordo com as normas do Código Tributário Nacional, em se tratando de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador, pode ser proposta quando ocorrer

A) dúvida a quem pagar.

B) tributação inconstitucional.

C) mudança de domicílio tributário.

D) alíquota ilegal.

E) parcelamento previsto.

36 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) O Sr. Antônio dos Santos, em abril de 2010, foi notificado de um Auto de Infração lavrado pelo Estado do Pernambuco, exigindo um débito de ITCMD, no importe de R$ 34.659,67, supostamente devido em razão de uma doação realizada em outubro de 2007. O contribuinte apresentou tempestivamente impugnação administrativa, alegando que o auto de infração não continha a descrição do fato constitutivo da suposta infração fiscal, como exigia a legislação que disciplinava o processo administrativo fiscal do Estado do Pernambuco, razão pela qual o débito tributário deveria ser desconstituído. O julgador de primeira instância administrativa, em janeiro de 2011, contudo, não acolheu a defesa administrativa do contribuinte, mantendo incólume o débito fiscal. O Sr. Antônio dos Santos, então, interpôs recurso administrativo para instância administrativa superior, que, em setembro de 2013, deu provimento ao recurso, para anular o crédito tributário, asseverando que a Fiscalização não teria observado os requisitos de validade do auto de infração exigidos na mencionada legislação estadual. Diante do caso hipotético, o Estado do Pernambuco

A) não poderá lavrar outro auto de infração, pois ocorreu a decadência, uma vez que o lançamento de ofício anterior foi anulado por vício formal, que não tem o condão de interromper o prazo decadencial, não havendo o reinício da sua contagem.

B) poderá lavrar outro auto de infração, visto que não ocorreu a decadência, porquanto o lançamento de ofício anterior foi anulado por vício formal, o que interrompe o prazo decadencial, reiniciando a sua contagem.

C) poderá lavrar outro auto de infração, pois não ocorreu a decadência, uma vez que o lançamento de ofício anterior

foi anulado por vício material, o que interrompe o prazo decadencial, reiniciando a sua contagem.

D) não poderá lavrar outro auto de infração, pois ocorreu a decadência, posto que não houve, no lançamento de ofício anterior, dolo, fraude ou simulação, o que interromperia o prazo decadencial, reiniciando a sua contagem.

E) não poderá lavrar outro auto de infração, pois ocorreu a decadência, uma vez que o prazo decadencial não se suspende ou se interrompe

37 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) A respeito da prescrição e da decadência no direito tributário, é correta a afirmação:

A) Assim como no Direito Civil, o pagamento de crédito prescrito não gera direito à restituição do valor pago, tendo em vista que a prescrição não atinge o direito material.

B) Caso tenha havido pagamento parcial de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário conta-se a partir da data da ocorrência do fato gerador, ainda que tenha havido dolo, fraude ou simulação.

C) A realização de protesto judicial suspende a prescrição da cobrança do crédito tributário.

D) Em regra, no caso de lançamento por homologação, caso não haja pagamento do tributo na data devida, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue- se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

38 (FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS – 2015) Quanto à decadência e à prescrição tributárias, analise as assertivas abaixo:

I. O direito de pleitear a restituição do indébito extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento, ressalvada a hipótese de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

II. O parcelamento do débito tributário implica a interrupção da prescrição da pretensão fazendária à sua cobrança.

III. A ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição prescreve em 5 (cinco) anos.

IV. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício material, o lançamento anteriormente efetuado.

Após a análise, pode-se dizer que:

A) Estão corretas apenas as assertivas I e II.

B) Estão corretas apenas as assertivas I, II e III.

C) Estão corretas apenas as assertivas I, II e IV.

D) Estão corretas apenas as assertivas II, III e IV.

E) Todas as assertivas estão corretas.

39 (FUNDEP/Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas/TCE-MG – 2015) Analise a situação a seguir.

Em meados de setembro de 2009, após intimação a respeito de decisão final em processo administrativo, foi definitivamente constituído crédito tributário em face da pessoa jurídica “A LTDA.”. Isso se deu em razão do lançamento fiscal ter sido mantido integralmente, após período de discussões na esfera administrativa. O sujeito ativo tributário decidiu, então, inscrever seu crédito em dívida ativa em agosto de 2014, extrair a respectiva certidão no início de setembro de 2014 e ajuizar execução fiscal para exigir o montante inadimplido, o que ocorreu em 10 de dezembro de 2014. A ação judicial referida foi aforada amparando-se na redação do § 3º do artigo 2º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), que diz: “Art. 2º [...] § 3º – A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo”.

Diante do cenário hipotético apresentado e considerando o posicionamento dominante no Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa CORRETA.

A) A prescrição ocorreria apenas no início de 2015, tendo em vista os 180 dias de acréscimo ao prazo prescricional, estipulados pelo §3º do art. 2º da LEF, contados a partir da inscrição em dívida ativa em agosto de 2014.

B) A fazenda pública dispunha até o dia 31 de dezembro de 2014 para propor a execução fiscal referente a seu crédito tributário inadimplido.

C) A prescrição teria sido validamente interrompida caso o juízo ao qual distribuída a execução fiscal despachasse a petição inicial, ordenando a citação do executado, dentro do prazo de 180 dias, contados a partir de agosto de 2014.

D) O prazo máximo de que dispunha a fazenda pública para ajuizar a execução fiscal era de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, estando já extinto o crédito pela prescrição quando do ajuizamento em dezembro de 2014.

E) Teria ocorrido a prescrição intercorrente, que deveria ser objeto de apreciação pelo juízo na primeira oportunidade de despachar nos autos da execução.

40 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2014) Julgada procedente e transitada em julgada a sentença declaratória em ação para repetição do indébito, o contribuinte

A) terá que fazer obrigatoriamente a compensação com débitos devidos ao mesmo ente.

B) recebe imediatamente os valores pagos indevida- mente, com juros e correção monetária.

C) terá que fazer execução contra a Fazenda Pública para receber por meio de precatório, obrigatoriamente.

D) terá o prazo de dois anos, a contar da decisão, para cobrar o valor pago indevidamente.

E) poderá optar entre fazer compensação ou receber por meio de precatório.

41 (FCC/Procurador do Estado de Terceira Classe/PGE-RN – 2015) Das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é correto afirmar:

A) a decisão judicial transitada em julgado é causa de suspensão da exigência do crédito tributário.

B) o oferecimento de fiança bancária para garantia de débitos objeto de ação de execução fiscal assegura a emissão da Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa.

C) a lei que concede a moratória pode ser determinada em relação a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

D) a Consignação em Pagamento tem o efeito de depósito judicial para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

E) em virtude da compensação devidamente autorizada por lei, o Fisco não poderá exigir a cobrança do crédito tributário objeto da compensação até a ulterior homologação da compensação.

42 (FCC/AFTE/PE – 2014) Sobre prescrição e decadência, é correto afirmar que o prazo

A) decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado tem início no primeiro dia do período de apuração seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

B) de prescrição para postular ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados do primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado.

C) decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado.

D) decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo pagamento ocorreu de modo antecipado, porém a menor, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado.

E) de prescrição para postular a repetição de indébito, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício e cuja lei instituidora tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, é de cinco anos, contados da data do efetivo pagamento.

43 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) Antonio, proprietário de uma loja de confecções, localizada na parte comercial mais valorizada da cidade de Teresina, efetuou, em março de 2006, a venda de roupas esportivas a um freguês no valor de R$ 500,00, deixando de emitir, deliberadamente, o documento fiscal exigido pela legislação do ICMS, mesmo sabendo que deveria emiti-lo antes da saída da mercadoria do estabelecimento. Não houve, portanto, a atividade de lançamento por homologação.O freguês saiu da referida loja com a mercadoria, mas sem portar o

documento fiscal. A fiscalização estadual piauiense, realizando seus trabalhos no estabelecimento comercial de Antonio, em setembro de 2012, encontrou provas da ocorrência da referida venda e da falta de emissão de documento fiscal para documentá-la. Com base nessas informações e na disciplina do Código Tributário Nacional acerca dessa matéria, a fiscalização piauiense:

A) poderia ter efetuado o lançamento de ofício do tributo no próprio mês de setembro de 2012.

B) não poderia mais ter efetuado o lançamento de ofício do tributo, pois ocorreu decadência.

C) poderia ter efetuado o lançamento de ofício do tributo dentro de cinco anos, contados a partir de setembro de 2012.

D) não poderia ter efetuado o lançamento de ofício do tributo, pois ocorreu prescrição.

E) não poderia ter efetuado o lançamento de ofício do tributo, pois a falta de emissão do documento fiscal extinguiu o crédito tributário.

44 (FCC/MPE/PE – 2014) Diante de pagamento indevido feito por contribuinte em tributo sujeito a lançamento por homologação, analise os itens a seguir:

I. Terá direito à repetição do indébito o contribuinte que anular decisão administrativa cujo teor é o entendimento pelo pagamento do tributo. Neste caso, o prazo para repetição será de 2 anos a contar da decisão.

II. O prazo para propositura da ação para repetição de indébito começa a ser computado a partir da data do pagamento indevido e não da homologação, expressa ou tácita.

III. A procedência da ação para repetição do indébito, condenando o Fisco a restituir, resolve-se sempre através da compensação, salvo se o contribuinte não tem débito para com a Fazenda Pública.

IV. A restituição do tributo dá lugar, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, com as ressalvas legais.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) II e IV.

B) I, II e III.

C) I, III e IV.

D) I e II.

E) III e IV.

45 (FCC/MPE/PA – 2014) Se o sujeito passivo da obrigação tributária, de forma voluntária e consciente, fizer pagamento indevido de crédito tributário composto pelo valor do tributo, juros, correção monetária e multa moratória,

A) terá direito à restituição de todos os valores que foram pagos indevidamente, inclusive juros de mora, correção monetária e multa moratória.

B) somente poderá pleitear a compensação com outro crédito tributário devido ao mesmo sujeito passivo, desde que comprove que não transferiu o referido encargo a terceiro.

C) não terá direito à restituição porque pagou indevidamente de forma voluntária e consciente, o que é considerado mera liberalidade.

D) terá direito à restituição apenas dos valores decorrentes de obrigação acessória, ou seja, juros, correção monetária e multa de mora.

E) terá direito à restituição apenas da multa moratória, já que não houve infração à legislação tributária.

46 (FCC/PGM/MT – 2014) Lei municipal extingue crédito tributário referente a principal, multas, juros e honorários relativos às cobranças de IPTU ajuizadas e não pagos nos últimos 5 anos, para aqueles contribuintes que demonstrem, neste período, renda familiar inferior a 10 salários-mínimos e que desistam de eventuais litígios tributários em face do município de Cuiabá em relação ao imposto e que se comprometam a efetuar os pagamentos tempestivos do IPTU vincendo. É modalidade de extinção de crédito tributário tratada nessa lei municipal:

A) compensação.

B) remissão.

C) prescrição.

D) dação em pagamento.

E) consignação em pagamento.

47 (FCC/PGM/MT – 2014) Em face de rescisão de decisão condenatória, cujo trânsito em julgado ocorrera em 29 de junho de 2013, contribuinte do ISSQN do município de Cuiabá pretende pedir a restituição do crédito tributário já pago, tanto em relação ao tributo, como aos juros e às penalidades pecuniárias. Com base nestas informações, considere as assertivas a seguir:

I. Haverá necessidade de que o contribuinte prove não ter repassado a terceiro o encargo financeiro do ISSQN já pago ou que tenha autorização expressa deste para solicitar a restituição.

II. O contribuinte tem 5 anos da data do trânsito em julgado da decisão rescisória para formular seu pedido de restituição.

III. A restituição total do tributo dá lugar à restituição na mesma proporção, dos juros de mora e de quaisquer penalidades pecuniárias.

Em relação ao pedido de restituição a ser formulado está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e III.

B) I e II.

C) III.

D) II.

E) I.

48 (FCC/AFTE/RJ – 2014) A empresa J&J Indústrias Reunidas Ltda., contribuinte do ICMS, localizada no município de Resende-RJ, recebeu auto de infração pelo cometimento de infração prevista na legislação fluminense. A empresa J & J Indústrias Reunidas Ltda., contribuinte do ICMS, localizada no município de Resende-RJ, recebeu auto de infração pelo cometimento de infração prevista na legislação fluminense. Nos termos da legislação fluminense, o crédito tributário foi considerado definitivamente constituído em 19 de agosto de 2011, uma sexta-feira. Excetuados os sábados e domingos, todos os demais dias dos meses de agosto de 2011 e de agosto de 2016 foram de expediente normal em todas as repartições públicas do Estado do Rio de Janeiro. Os dias 22 de agosto de 2016 e 31 de dezembro de 2016 recairão, respectivamente, em uma segunda-feira e em um sábado. Diante dessa situação hipotética, considerando que o contribuinte não pagou o crédito tributário constituído, nem pediu o seu parcelamento, nem propôs qualquer ação judicial visando desconstituir esse crédito, e com fundamento no CTN, a:

A) decadência do direito fazendário fluminense ocorrerá no dia 31 de dezembro de 2016.

B) prescrição do direito fazendário fluminense ocorrerá no dia 22 de agosto de 2016, se não houver interrupção do prazo para sua fluência.

C) decadência do direito fazendário fluminense ocorrerá no dia 22 de agosto de 2016.

D) homologação tácita do lançamento fazendário fluminense ocorrerá no dia 31 de dezembro de 2016.

E) prescrição do direito fazendário fluminense ocorrerá no dia 31 de dezembro de 2016, se não houver interrupção do prazo para sua fluência.

49 (FCC/DPE/AM – 2013) O contribuinte pretende quitar seu débito com a Fazenda Pública através da entrega de bem imóvel de sua propriedade. Neste caso, esta medida só terá cabimento se:

A) houver lei do ente competente especificando a forma e as condições para a realização da dação em pagamento, hipótese em que será admitida como causa de extinção do crédito tributário.

B) o bem imóvel estiver garantindo o juízo da execução e desde que haja interesse por parte do ente em receber aquele bem imóvel na forma de depósito, hipótese em que será admitida como causa de exclusão do crédito tributário.

C) estiver o débito em fase de cobrança judicial e não houver sido apresentado embargos à execução fiscal pelo executado, bem assim que haja lei autorizando esta transação como forma de extinção do crédito tributário.

D) for feita em juízo, nos autos da execução fiscal e mediante homologação judicial desta forma de compensação do crédito tributário como causa de extinção do crédito tributário.

E) houver previsão legal do ente competente admitindo a entrega de bem imóvel como forma de pagamento direto, causa de extinção do crédito tributário, já que o tributo pode ser pago em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

50 (FCC/AFTE/SP – 2013) A Lei Estadual nº 12.605/2012, do Estado da Bahia, aprovada pela Assembleia Legislativa daquele Estado, em seu artigo 11, assim prescreveu:

"Art. 11 – Ficam extintos, independentemente de requerimento do sujeito passivo, os débitos vencidos até 30 de setembro de 2012, por veículo, relativos ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, cujo valor atualizado em 31 de outubro de 2012 seja igual ou inferior a R$ 500,00 (quinhentos reais)."

Esse é um típico caso de:

A) remição.

B) anistia.

C) remissão.

D) isenção.

E) moratória.

51 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Nas situações a seguir, está correto o que se afirma em:

A) Se o fisco se recusar a realizar compensação entre créditos e débitos, do mesmo sujeito passivo, estando atendidos todos os requisitos legais para a compensação, deverá ser proposta uma consignação em pagamento com pedido de compensação.

B) Se o contribuinte teve negada a repetição do indébito na esfera administrativa terá ele dois anos, a contar da decisão administrava irrecorrível para pleitear judicialmente a anulação desta decisão.

C) Contribuinte de imóvel limítrofe entre dois municípios que venha a receber notificações para pagar Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU dos dois municípios deve fazer o pagamento a apenas um dos municípios, ignorando a outra notificação.

D) Se o fisco subordinar o pagamento do crédito tributário ao cumprimento de obrigação acessória, o contribuinte deverá cumprir a obrigação acessória, já que esta é vinculada e dependente da obrigação principal de pagar.

E) O sujeito passivo tem cinco anos a contar da homologação, expressa ou tácita, para pleitear a restituição de valores que tenha pago indevidamente ou a maior.

52 (FCC/ANALISTA DE PROCURADORIA/BA – 2013) A ação para cobrança do crédito tributário:

A) decai em 5 anos, contados da constituição definitiva do crédito.

B) decai em 5 anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que deveria ter ocorrido o lançamento.

C) prescreve em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

D) prescreve em 5 anos, contados da constituição definitiva do crédito.

E) decai em 5 anos, contados do lançamento.

53 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) O contribuinte tem o direito de fazer consulta sobre dispositivos legais acerca de matéria tributária. Neste caso,

A) julgada procedente a consulta, ou seja, reconhecendo o fisco que o sujeito passivo consulente não tem obrigação tributária, o crédito tributário sequer será constituído, razão pela qual a consulta é causa de exclusão do crédito tributário.

B) somente a consulta judicial é causa de extinção do crédito tributário quando julgada procedente, ou seja, quando o fisco reconhece que o crédito tributário é ilegal.

C) a consulta é procedimento judicial, que deve ser proposto antes da data do vencimento do tributo.

D) a consulta formulada antes da notificação válida ao sujeito passivo, relativamente ao crédito tributário, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

E) não haverá mora e, portanto, incidência de juros moratórios, quando o sujeito passivo deixa de pagar o crédito na data vencimento, desde que pendente de resposta à consulta formulada antes do vencimento do tributo.

54 **(FCC/AFTE/SP – 2012) Para poder discutir em juízo a incidência ou não de um determinado tributo, lançado por município paulista, o contribuinte ingressou com a ação judicial que considerou apropriada e, no bojo dessa ação, efetuou o depósito da importância em discussão. Como a decisão definitiva do processo foi contrária ao contribuinte, a quantia depositada foi convertida em renda da Fazenda Pública municipal. Nesse caso,**

A) o depósito da quantia questionada, integral ou parcial, suspende a exigibilidade do crédito tributário e a conversão dele em renda extingue esse mesmo crédito.

B) o depósito integral da quantia questionada suspende a exigibilidade do crédito tributário e a conversão dele em renda extingue esse mesmo crédito.

C) tanto o depósito integral da quantia questionada como sua conversão em renda da Fazenda Pública municipal suspendem a exigibilidade do crédito tributário questionado judicialmente.

D) tanto o depósito integral da quantia questionada como sua conversão em renda da Fazenda Pública municipal extinguem o crédito tributário questionado judicialmente.

E) a conversão em renda da quantia questionada judicialmente extingue o crédito tributário e o seu depósito, integral ou não, suspende definitivamente a exigibilidade desse mesmo crédito.

55 **(FCC/AFTE/SP – 2012) Ocorrido o fato gerador do IPTU, iniciou-se o prazo para que a Fazenda Pública municipal efetuasse o lançamento desse tributo, o que foi feito dentro do prazo previsto na legislação. O contribuinte, discordando do valor do crédito tributário constituído por meio desse lançamento, ofereceu, tempestivamente, impugnação contra ele, a qual, todavia, resultou totalmente infrutífera, já que a decisão definitiva, na esfera administrativa, manteve a integralidade do crédito tributário lançado. Resignado com essa decisão administrativa, o contribuinte optou por não discutir a questão na esfera judicial, dando ensejo a que a Fazenda Pública pudesse cobrar dele o crédito tributário constituído pelo citado lançamento.**

O prazo inicialmente referido para a Fazenda Pública efetuar o lançamento do tributo; o obstáculo jurídico do início da fluência do prazo para a cobrança do crédito tributário definitivamente constituído e o prazo finalmente mencionado para a Fazenda Pública poder cobrar do contribuinte o crédito tributário definitivamente constituído são, respectivamente, denominados:

A) decadência; suspensão de exigibilidade do crédito tributário e prescrição.

B) prescrição; suspensão de exigibilidade do crédito tributário e decadência.

C) prescrição; decadência e suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

D) decadência; prescrição e suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

E) suspensão de exigibilidade do crédito tributário; decadência e prescrição.

56 **(FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/GO – 2012) Em fevereiro de 2012 o juiz proferiu despacho ordenando a citação em sede de execução fiscal para cobrar crédito tributário decorrente de fato gerador ocorrido em janeiro de 2001, cuja notificação de lançamento aconteceu em dezembro de 2006. Nesse caso,**

A) houve decadência, pois entre a constituição do crédito tributário e o despacho do juiz ordenando a citação transcorreram mais de cinco anos.

B) houve decadência, pois entre a ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário transcorreram mais de cinco anos.

C) houve a prescrição, pois entre a constituição do crédito tributário e o despacho do juiz ordenando a citação transcorreram mais de cinco anos.

D) não houve nem a decadência, nem a prescrição, pois o prazo é interrompido com a inscrição do crédito em dívida ativa, conforme previsão expressa na Lei de Execução Fiscal.

E) não houve a decadência, pois o prazo para cobrar o crédito tributário só se inicia após transcorridos 180 dias da

inscrição na dívida ativa, conforme previsão expressa na Lei de Execução Fiscal.

57 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Sobre as causas de extinção do crédito tributário, é correto afirmar que:

A) a isenção pode ser concedida em caráter geral ou em caráter específico, a par de determinadas condições do contribuinte.

B) havendo previsão em lei autorizativa, a remissão pode ser concedida por despacho fundamentado de autoridade administrativa, em razão da situação econômica do sujeito passivo.

C) a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, extinguindo-se para o Fisco o direito ao crédito.

D) a anistia pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente, dependendo de preenchimento de requisitos legais e de despacho de autoridade administrativa competente.

E) quando existe parcelamento do crédito tributário, o pagamento da última parcela gera presunção relativa de que as prestações anteriores estão pagas.

58 (FCC/PGE/SP – 2012) A prescrição, no Direito Tributário,

A) atinge o direito material do fisco ao crédito tributário.

B) impede o lançamento do crédito tributário.

C) atinge apenas o direito processual de cobrança do crédito tributário.

D) tem os mesmos efeitos da prescrição no Direito Civil.

E) não é passível de interrupção do curso de seu prazo.

59 (FCC/PROCURADOR/ARCE – 2012) A empresa Lourenção Construções e Comércio Ltda. está sofrendo execução fiscal de supostos créditos tributários devidos a título de imposto sobre a renda. A constituição do crédito deu-se com a entrega da declaração, recepcionada pela Receita Federal em julho de 2005. A Certidão de Dívida Ativa foi lavrada em agosto de 2008, a ação de execução fiscal foi ajuizada em julho de 2011, o despacho do juiz que ordenou a citação da empresa foi publicado em 01.08.2011 e a citação se efetivou em 01.09.2011. Nesse contexto,

A) operou-se a prescrição, pois o Código Tributário Nacional estabelece que a prescrição apenas se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor.

B) não se operou a prescrição, pois a Certidão de Dívida Ativa, que conferiu certeza e liquidez ao crédito fazendário, foi lavrada dentro do quinquídio legal.

C) operou-se a prescrição, pois o Código Tributário Nacional estabelece que a interrupção da prescrição dá-se pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal.

D) operou-se a decadência do crédito tributário, pois em consonância com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o Fisco deveria ter efetivado o lançamento de ofício para constituir o referido crédito.

E) operou-se a prescrição intercorrente, pois da lavratura da Certidão de Dívida Ativa e a efetivação da citação transcorreram-se mais de cinco anos.

60 (FCC/AFTE/SP – 2012) Uma pessoa adquiriu, no ano de 2011, por meio de contrato de compra e venda, um imóvel localizado no município de São Paulo. Em razão de erro de cálculo, essa pessoa, contribuinte do ITBI, acabou pagando quantia superior à efetivamente devida. Com consequência desse pagamento indevido, esse contribuinte, neste exercício de 2012,

A) não poderá pleitear a restituição da importância indevidamente paga.

B) poderá pleitear a restituição de tudo o que foi pago, no decurso do prazo de dois anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do imposto cujo pagamento foi feito indevidamente, devendo, então, fazer o pagamento da quantia correta.

C) poderá pleitear a restituição de tudo o que foi pago, no decurso do prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do imposto cujo pagamento foi feito indevidamente, devendo, então, fazer o pagamento da quantia correta.

D) poderá pleitear a restituição do que foi pago em excesso, no decurso do prazo de dois anos contados da data em que foi feito o pagamento indevido.

E) poderá pleitear a restituição do que foi pago em excesso, no decurso do prazo de cinco anos contados da data em que foi feito o pagamento indevido.

61 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) No que se refere à extinção do crédito tributário, é INCORRETO afirmar:

A) A remissão é o resgate sempre total da dívida tributária por parte do devedor ou de terceiro, enquanto que a remição é o ato de perdoar essa dívida, porém parcialmente, ou a renúncia de um direito.

B) No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte calcula o montante do tributo devido e recolhe antecipadamente aos cofres públicos, ocorrendo a extinção do crédito tributário sobre a importância paga.

C) No Direito Tributário, a compensação é sempre legal, isto é, só será admitida a compensação do crédito tributário com dívidas da Fazenda Pública quando a lei expressamente a autorizar, sendo necessário consenso do sujeito passivo.

D) A hipótese em que a legislação prevê a possibilidade do sujeito passivo pagar a multa com desconto de 50% (cinquenta por cento), desde que paga até determinada data e com a desistência da defesa, representa uma forma de transação.

E) A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória ocorre quando a decisão é favorável ao contribuinte. Mas, se desfavorável a este, poderá resolver pelas vias judiciais.

62 (FCC/AFTE/SP – 2012) Os tributos federais, bem como os estaduais e os municipais, estão sujeitos às regras de decadência, referidas no art. 173 do CTN. Tratando-se de tributos cujo lançamento seja feito por homologação, estes, especificamente, se sujeitarão, também, à regra de homologação tácita, por decurso de prazo, prevista no § 4º do art. 150 desse mesmo código.

Tanto os prazos de decadência como o de homologação tácita do lançamento, pelo decurso de prazo, são de cinco anos e estão previstos, respectivamente, no caput do art. 173 do CTN e no § 4º do art. 150 do referido código. Consequentemente, a contagem desses prazos quinquenais deve ser feita de modo

A) contínuo ou descontínuo, conforme determinar a lei ordinária, incluindo-se na sua contagem o dia de início e excluindo-se o de vencimento, sendo que eles só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição à qual o contribuinte está vinculado, em razão do seu domicílio.

B) contínuo ou descontínuo, conforme determinar a lei ordinária, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, sendo que eles só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

C) contínuo, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, sendo que eles só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

D) contínuo, incluindo-se na sua contagem o dia de início e excluindo-se o de vencimento, sendo que eles só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição à qual o contribuinte está vinculado, em razão do seu domicílio.

E) contínuo, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento, sendo que eles só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição à qual o contribuinte está vinculado, em razão do seu domicílio.

63 (CESGRANRIO/ANALISTA/FINEP – 2014) Em se tratando da ação consignatória tributária, é certo que o Código Tributário Nacional estipula na primeira parte do art. 164, parágrafo 2º, que, “julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda”.

Nessa linha, a consignação em pagamento, nos termos do mencionado dispositivo legal, é hipótese de:

A) administração tributária.

B) exclusão do crédito tributário.

C) extinção do crédito tributário.

D) suspensão do crédito tributário.

E) não incidência do crédito tributário.

64 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) Na hipótese de certo contribuinte pretender pagar tempestivamente determinado tributo e impondo a Fazenda Pública competente resistência ao recebimento mediante subordinação ao cumprimento de obrigação acessória, deve o contribuinte promover ação:

A) anulatória de lançamento tributário com depósito do montante integral.

B) cautelar fiscal.

C) consignatória em pagamento.

D) anulatória de débito fiscal com pedido de tutela antecipada.

E) executória contra a Fazenda Pública.

65 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Considerando o CTN, a respeito da extinção do crédito tributário, assinale a alternativa incorreta.

A) Não ocorrendo o pagamento do débito, no seu vencimento, e dependendo do motivo determinante da falta, poderá o débito ser acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou demais leis tributárias.

B) A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça.

C) A transação, no Direito Tributário, depende sempre de previsão legal e não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível após a instauração deste.

D) A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo, por exemplo, a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

E) Na decadência, ocorre a extinção da relação jurídica tributária antes do lançamento, enquanto na prescrição, extingue-se a relação jurídica tributária depois de formalizada pelo lançamento.

66 (PUC/PR/JUIZ DE DIREITO/TJ/PR – 2014) Acerca do Pagamento Indevido é CORRETO afirmar que:

I. A compensação realizada pelo sujeito passivo no término do procedimento administrativo fiscal autoriza, constado posteriormente ser indevido o tributo, a repetição do indébito;

II. A prova de que o pagamento se deu por erro não é indispensável ao pretendente à restituição do indébito, bastando ele evidenciar a inexistência da obrigação tributária geradora do pagamento feito;

III. Tanto o STF quanto o STJ entendem que, para as ações judiciais visando à restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação ajuizadas a partir de 09.06.2005, deve ser aplicado o prazo prescricional quinquenal previsto no art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, ou seja, prazo de cinco anos com termo inicial na data do pagamento;

IV. O prazo prescricional da ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

A) Somente as alternativas I, II e III estão corretas.

B) Somente a alternativa IV está correta.

C) Todas as alternativas estão corretas.

D) Somente as alternativas III e IV estão corretas.

67 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A decadência é forma de extinção do crédito tributário, e, por isso, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistema de lançamento ou autolançamento, seja via documento de confissão de dívida, de declaração de débitos, de parcelamento ou de outra espécie qualquer.

68 **(VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) Acerca do pagamento indevido, de acordo com o estabelecido no Código Tributário Nacional, é correto afirmar que a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição prescreve em:**

A) 1 ano.

B) 2 anos.

C) 3 anos.

D) 5 anos contados do pagamento indevido.

E) 5 anos contados da rescisão da decisão condenatória.

69 **(VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/PA – 2014) É causa de extinção do crédito tributário:**

A) a anistia.

B) a isenção.

C) a impetração de mandado de segurança.

D) a conversão do depósito em renda.

E) a moratória.

70 **(FUNTEF/ADVOGADO/SÃO SEBASTIÃO DA AMOREIRA/PR – 2013) São causas de extinção do crédito tributário, EXCETO:**

A) pagamento.

B) compensação.

C) transação.

D) moratória.

E) remissão.

71 **(UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre a repetição do indébito tributário é correto afirmar que:**

A) antes do advento da LC 118/2005 o prazo para o contribuinte pleitear a repetição do indébito em caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação era de cinco anos.

B) o STJ firmou o entendimento dos chamados “cinco anos mais cinco” para pedidos de repetição de indébito tributário anteriores à LC 118/2005, para os tributos em geral.

C) a LC 118/2005 restringiu o prazo do contribuinte para pleitear a repetição do indébito para os tributos em geral.

D) a regra dos “cinco anos mais cinco” para fins de repetição do indébito norteia ainda hoje os julgamentos do STJ, relativamente aos tributos devidos após 2005.

E) com o advento da LC 118/2005, a regra dos “cinco anos mais cinco”, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, criada pelo STJ, foi afastada, reduzindo-se o prazo para cinco anos contados do pagamento indevido.

72 **(UEPA/AFTM/PA – 2013) Com relação à prescrição e decadência é correto afirmar que:**

A) desde o advento da Constituição de 1988 restou pacificado pelo STF que os prazos decadenciais e prescricionais das contribuições sociais eram do CTN.

B) a Súmula Vinculante nº 8 do STF resolveu a controvérsia sobre os prazos prescricionais e decadenciais das contribuições sociais.

C) a Súmula Vinculante nº 8 do STF não revogou os artigos da Lei 8.212/1991 que tratavam de prazos decadenciais e prescricionais das contribuições sociais.

D) os prazos decadenciais e prescricionais das contribuições sociais passaram a ser os do CTN não com a Súmula Vinculante nº 8 do STF, mas sim com o advento da LC 128/2008.

E) como a Constituição Federal/1988 atribuiu às contribuições sociais a característica de espécie tributária, os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 não eram aplicados até a edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

73 **(VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/RJ – 2013) João da Silva promoveu o pagamento indevido de determinado tributo**

municipal, na data de 05 de março de 2007, cuja exigência decorreu de decreto expedido pelo Governador do Estado em questão. Em janeiro de 2013, João ingressou com pedido administrativo requerendo a restituição do valor pago atualizado, alegando inconstitucionalidade na exigência. O pedido foi negado por decisão irreformável na data de 1º de abril de 2013. Inconformado, ingressou com ação de repetição de indébito com base no mesmo fundamento. O juiz deve julgar:

A) procedente a ação, posto que o pedido administrativo suspendeu a prescrição.

B) procedente a ação, em razão da inconstitucionalidade flagrante da exigência que obsta a decadência.

C) improcedente a ação, posto que o pedido deveria ser instrumentalizado por via de ação anulatória de lançamento tributário.

D) improcedente a ação, posto que a pretensão de repetir o indébito, ainda que fundada em inconstitucionalidade da lei, prescreve em cinco anos.

74 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) A compensação de créditos tributários:

A) limita-se a créditos vencidos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

B) depende de autorização legal.

C) pode ser deferida por medida liminar.

D) pode ser realizada mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo.

E) com créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública depende apenas da vontade do contribuinte.

75 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) O prazo decadencial para lavratura do auto de lançamento sempre terá início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

76 (CESGRANRIO/PROFISSIONAL JÚNIOR/LIQUIGAS – 2012) À luz do Código Tributário Nacional, o prazo de prescrição da ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição ocorre em:

A) vinte anos.

B) dez anos.

C) cinco anos.

D) dois anos.

E) um ano.

77 (FMP/RS/PGE/AC – 2012) Dada a situação hipotética a seguir, considerando o Código Tributário Nacional, assinale a alternativa correta.

A empresa GLOF Indústria de Cabos Elétricos Ltda., em agosto de 2005, foi notificada de auto de lançamento contra si lavrado em virtude de sonegação fiscal do ICMS que perpetrou em novembro de 2000. Em julho de 2008, ajuizou ação anulatória de auto de lançamento, mas não obteve tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Em novembro de 2009, aproveitando-se de lei estadual que autorizava parcelamento, firmou pedido de parcelamento do crédito tributário. No mesmo pedido, havia cláusula pela qual a empresa se confessava devedora do mencionado crédito tributário, reconhecendo sua liquidez e certeza. Entretanto pagou apenas a primeira parcela, em novembro de 2009, deixando sem pagamento as demais. Diante disso, em agosto de 2011, a Fazenda Pública ajuizou ação de execução fiscal para a cobrança do crédito tributário. Diante dessa situação hipotética, assinale a afirmativa correta.

A) A ação de execução fiscal não poderia ter sido ajuizada, uma vez que ocorrida a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

B) A ação de execução fiscal foi legitimamente ajuizada, uma vez que não decorrido o prazo de prescrição.

C) A ação de execução fiscal não poderia ter sido ajuizada, uma vez que consumada a prescrição da ação.

D) A ação de execução não poderia ter sido ajuizada em virtude do ajuizamento de ação anulatória do lançamento.

78 (TJ/PR/ASSESSOR JURÍDICO/TJ/PR – 2012) Relativamente à extinção do crédito tributário e suas modalidades, assinale a alternativa correta.

A) A remissão tem previsão em lei esparsa, não constando expressamente do Código Tributário Nacional.

B) A decisão administrativa sem trânsito em julgado extingue o crédito tributário.

C) Uma das formas de extinção do crédito tributário é a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

D) A prescrição extingue o crédito tributário; a decadência não o faz, contudo.

79 (VUNESP/PGM/MAUÁ/SP – 2012) A contagem do prazo de prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário inicia-se:

A) na data da constituição definitiva do crédito tributário.

B) na data do protesto judicial.

C) na data da ocorrência do fato gerador.

D) na data em que deveria ter ocorrido o pagamento do crédito tributário.

E) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o lançamento.

80 (INCAPEL/PGM/CRISTAL DO SUL/RS – 2012) Certo contribuinte recebeu notificação relativa à decisão administrativa em que foi denegada a restituição de tributos pagos indevidamente. Nesse caso, terá ele direito a promover ação anulatória de tal ato dentro de ______________, contados da data da notificação.

A) 2 anos.

B) 3 anos.

C) 5 anos.

D) 10 anos.

E) 6 meses.

81 (VUNESP/PGM/CUBATÃO/SP – 2012) Existindo simultaneamente débitos vencidos, todos relativos ao mesmo exercício, por obrigação própria do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, referentes a imposto predial e territorial urbano (IPTU), contribuição de melhoria, em razão de pavimentação asfáltica, e taxas de manutenção de vias e logradouros e de limpeza pública, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, pela ordem estabelecida em lei, caso em que deverá ser pago primeiramente

A) o IPTU.

B) a contribuição de melhoria.

C) as taxas.

D) a taxa de manutenção de vias e logradouros.

E) a taxa de limpeza pública.

82 (CESP/PROCURADOR DO MP/TCU – 2015) Assinale a opção correta com relação a STN, natureza jurídica e suspensão do crédito tributário, extinção do crédito tributário e impostos da União.

A) O restabelecimento da alíquota da CIDE-Combustíveis e do ICMS-Combustíveis é exceção às anterioridades anual e nonagesimal.

B) Incidirá IPI sobre bem industrializado exportado para o exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que esta não seja contribuinte habitual do imposto.

C) Conforme o STF, a contribuição destinada ao SEBRAE ostenta natureza de contribuição social geral.

D) A consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito afasta a incidência de juros de mora, mas não a de correção monetária.

E) O CTN veda que lei ordinária autorize o pagamento do tributo em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico, porquanto se impõe o pagamento em moeda nacional.

83 (CONSUPLAN/TITULAR DE SERVIÇOS DE NOTAS E DE REGISTRO/TJ/MG – 2015) Quanto ao crédito tributário e às correspondentes hipóteses de suspensão e extinção, é correta a assertiva:

A) O crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa, entre outras hipóteses, mediante concessão de moratória, parcelamento ou transação.

B) O parcelamento tributário pode ser instituído e disciplinado por meio de ato infralegal da Fazenda Pública.

C) O crédito tributário pode ser extinto por meio de dação em pagamento de bens imóveis, desde que observadas a forma e as condições estabelecidas em lei.

D) Quando o pagamento é realizado em cotas periódicas, a quitação da última parcela gera a presunção relativa do pagamento das parcelas anteriores.

84 (CESP/ADVOGADO/AGU-2015) Carlos ajuizou, em 2006, ação contra Paulo, na qual pleiteou indenização por danos materiais e morais. Após sentença transitada em julgado, ele obteve julgamento de procedência total dos pedidos formulados, razão pela qual recebeu, a título de indenização por danos morais, o valor de R$ 50.000, sendo R$ 20.000 a título de danos morais próprios e R$ 30.000 a título de danos estéticos. Pelos danos materiais, Carlos recebeu R$ 30.000, dos quais R$ 10.000 correspondem a danos emergentes e R$ 20.000 a lucros cessantes. No tempo devido, ele declarou os valores recebidos e efetuou o recolhimento do imposto de renda correspondente.

Com referência a essa situação hipotética, julgue o item a seguir.

O prazo para a propositura de ação de repetição de indébito será de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do crédito tributário.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	22	E	43	B	64	C
02	Errada	23	A	44	A	65	A
03	Errada	24	E	45	A	66	C
04	Errada	25	B	46	B	67	Certa
05	Certa	26	E	47	B	68	B
06	Certa	27	A	48	B	69	D
07	Certa	28	D	49	A	70	D
08	E	29	E	50	C	71	E
09	Errada	30	A	51	B	72	B

10	Errada	31	D	52	D	73	D
11	E	32	C	53	E	74	B
12	C	33	B	54	B	75	Errada
13	Errada	34	A	55	A	76	D
14	Errada	35	A	56	C	77	B
15	A	36	B	57	B	78	C
16	Errada	37	D	58	A	79	A
17	Errada	38	A	59	C	80	A
18	D	39	D	60	E	81	B
19	Errada	40	E	61	A	82	D
20	B	41	C	62	C	83	C
21	A	42	E	63	C	84	Errada

01 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A isenção, norma tributária que dispensa o pagamento de determinado tributo, deve estar prevista em lei específica e ser interpretada restritivamente, inviabilizando-se a utilização de métodos integrativos da legislação tributária, como a analogia.

02 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) A anistia consiste na liberação graciosa, por expressa autorização legal, da obrigação tributária principal surgida com a realização do fato gerador pelo contribuinte.

03 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Considere as cinco situações abaixo:

I. O ajuizamento de ação de cobrança de um crédito tributário do ITD foi feito depois de transcorridos sete anos da data em que a Fazenda Pública Estadual fluminense passou a poder exigi-lo.

II. Um determinado contribuinte do IPVA fluminense importou veículo automotor da Alemanha, para seu próprio uso, na qualidade de consumidor desse veículo. Para não ter de pagar o IPVA por ocasião do desembaraço aduaneiro, contratou advogado que impetrou mandado de segurança, no bojo do qual foi concedida medida liminar autorizando esse contribuinte a deixar de pagar o referido imposto, no momento do fato gerador.

III. Um contribuinte do ICMS fluminense recebeu auto de infração por ter deixado de emitir documento fiscal em operação de venda de mercadoria a outro contribuinte. Devidamente notificado dessa lavratura, apresentou sua impugnação no prazo legal.

IV. A decisão final, favorável ao sujeito passivo, no processo administrativo tributário acima mencionado, foi definitiva na instância administrativa, tornando-se irreformável nessa esfera, não podendo nem mesmo ser objeto de ação anulatória.

V. Um contribuinte do ITD fluminense recebeu vultosa herança, que lhe foi deixada pelo seu tio. Como não tinha recursos para pagar o ITD de uma única vez, solicitou e obteve parcelamento do débito fiscal.

De acordo com o CTN, no que se refere ao crédito tributário, as situações apresentadas estão correlacionadas corretamente em:

	Crédito Tributário		
	Suspenção da exigibilidade	**Extinção**	**Exclusão**
*A	II, III e V	I e IV	-
B	I, III e IV	II	V
C	III	IV	I, II e V
D	II e IV	I e V	III
E	I, II e V	IV	III

04 (ESAF/ATRFB – 2012) Analise os itens a seguir e assinale a opção correta.

I. A isenção, desde que concedida por prazo certo, e independentemente de ser condicionada a contrapartidas por parte do contribuinte, não poderá ser revogada por lei.

II. A anistia só abrange as infrações cometidas a partir da sua vigência, devido ao princípio da irretroatividade das leis.

III. A anistia dos crimes, concedida em lei penal, não estende seus efeitos à matéria tributária.

A) Somente o item I está correto.

B) Somente o item II está correto.

C) Somente o item III está correto.

D) Estão corretos os itens I e III.

E) Estão corretos os itens II e III.

05 (FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, são causas de extinção, de suspensão de exigibilidade e de exclusão do crédito tributário, respectivamente, nessa ordem,

A) a moratória; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; a isenção.

B) a isenção; a prescrição; a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

C) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; o depósito do seu montante integral; a anistia.

D) o parcelamento; a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2° do artigo 164 do CTN; a moratória.

E) a anistia; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a decisão judicial passada em julgado.

06 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/AP – 2014) Com relação ao crédito tributário e de acordo com o Código Tributário Nacional, traz SOMENTE uma modalidade de suspensão, uma de extinção e uma de exclusão:

A) consignação em pagamento, nos termos do disposto no parágrafo segundo do artigo 164 do CTN, conversão de depósito em renda e anistia.

B) isenção, remissão e decadência.

C) anistia, pagamento e compensação.

D) transação, moratória e anistia.

E) depósito do montante integral, concessão de tutela antecipada e isenção.

07 (FCC/PGM/PE – 2014) Os gêmeos Maria José e José Maria constam perante o fisco municipal recifense como responsáveis tributários solidários em relação ao IPTU da residência onde moram. Após grave incidente aquático na praia de Boa Viagem, José Maria, surfista profissional, entrou em profunda depressão e ficou impossibilitado de continuar praticando esportes náuticos. Beneficiado pessoalmente por Decreto do Executivo Municipal com isenção de quaisquer tributos municipais, José Maria entende que tanto ele, como sua irmã, teriam direito ao benefício isencional em relação ao IPTU da sua residência. Na condição de Procurador Judicial e instado a se manifestar a respeito, considere as seguintes afirmações:

I. Ilegal o Decreto do Executivo se não houver lei ordinária municipal prevendo a especial isenção, pois somente por lei tal benefício isencional pode ser concedido.

II. Havendo lei ordinária dando fundamento de validade ao Decreto do Executivo citado, tem-se como legal o entendimento de José Maria quanto à isenção e seus efeitos com relação à sua irmã, Maria José, tendo em vista que ambos são responsáveis solidários pelo IPTU do imóvel em que residem.

III. Mesmo havendo lei ordinária dando fundamento de validade ao Decreto do Executivo citado, a isenção aplicada a José Maria não se estende à Maria José, tendo em vista que a isenção fora outorgada pessoalmente a José Maria e que não se tem notícia de disposição legal expressa no sentido da extensão dos efeitos isentivos aos demais responsáveis solidários.

Está correto o que consta APENAS em:

A) II.

B) III.

C) II e III.

D) I e III.

E) I.

08 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Com relação à exclusão do crédito tributário é correto afirmar:

A) Nos casos de exclusão de crédito tributário são dispensadas as obrigações acessórias relativas à obrigação principal cujo crédito seja excluído.

B) Lei tributária estadual pode conceder isenção para taxas e contribuições de melhoria.

C) Despacho de autoridade administrativa concedendo isenção em caráter individual gera direito adquirido para o beneficiário desta modalidade de exclusão de crédito tributário insuscetível de posterior fiscalização.

D) Isenção pode ser concedida por contrato, mesmo na ausência de lei específica, não sendo causa de responsabilidade funcional.

E) São causas excludentes do crédito tributário: isenção, anistia e moratória.

09 (FCC/AFTE/SP – 2013) Por meio de lei ordinária, o Estado do Rio Grande do Norte instituiu isenção do ICMS exclusivamente para operações com determinadas mercadorias a fim de incentivar o desenvolvimento econômico e social de determinada região, a qual possuía o menor Índice de Desenvolvimento Humano – IDH estadual. Conforme previsto na Lei, este benefício seria concedido apenas aos estabelecimentos que estivessem localizados na referida região e que previamente apresentassem requerimento. A empresa Anaximandro Indústria e Comércio Ltda. requereu o direito de adotar esta isenção em suas operações, pois está estabelecida dentro da região prevista. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, é correto afirmar:

A) A empresa, em função de a isenção ter sido concedida em caráter regional, tem o direito subjetivo de não recolher as taxas estaduais durante o período de fruição do benefício, mormente por estas taxas onerarem suas atividades, o que não se coaduna com o objetivo socioeconômico da lei.

B) A empresa pode utilizar-se da isenção, por estar prevista em lei ordinária estadual e ser norma válida, vigente e eficaz, independentemente de despacho da autoridade administrativa.

C) A empresa, no requerimento apresentado à autoridade administrativa, deve fazer prova do preenchimento das condições previstas na lei ordinária editada pelo Estado do Rio Grande do Norte, a fim de que seja autorizada a adoção desta forma de exclusão do crédito tributário em suas operações.

D) A limitação desta isenção aos contribuintes estabelecidos em determinada região do Estado é ilegal, pois trata de forma desigual contribuintes estabelecidos no mesmo Estado da Federação, razão pela qual as empresas localizadas em outras regiões, por analogia, podem adotar a isenção.

E) A empresa em razão da maneira como deve ser interpretada a legislação tributária que dispõe sobre isenção, conforme comando do CTN, poderá estender os efeitos deste benefício para todas as mercadorias que não estão previstas na lei instituidora, sobretudo pelo caráter socioeconômico da lei.

10 (FCC/AFTE/SP – 2012) Em uma situação hipotética, quatro irmãos adquiriram, em conjunto, no exercício de 2005, por meio de compra e venda, um imóvel localizado em município do Estado de São Paulo. Esses irmãos, todavia, deixaram de pagar o IPTU incidente sobre esse imóvel, nos exercícios de 2006 a 2011. No final do ano de 2011, o referido município editou lei ordinária, concedendo remissão do crédito tributário desse IPTU exclusivamente aos proprietários ou coproprietários, pessoas naturais, que comprovassem ter auferido rendimentos anuais em montante inferior a R$ 12.000,00, nos exercícios de 2006 a 2011. Considerando que o mais velho dos irmãos se encontra na situação prevista nessa lei, a remissão:

A) beneficiou a todos os quatro irmãos, pois, por força da solidariedade, ou todos se beneficiam, ou nenhum deles se beneficia.

B) não beneficiou nenhum dos quatro irmãos, pois, por força da solidariedade, ou todos se beneficiam, ou nenhum deles se beneficia.

C) só beneficiou o irmão mais velho, pois, tendo sido concedida em caráter pessoal, não se estende aos demais.

D) só beneficiou o irmão mais velho, extinguindo, por outro lado, a solidariedade entre os demais irmãos não beneficiados pela isenção.

E) não beneficiou os quatro irmãos porque não existe solidariedade entre os quatro irmãos em relação ao IPTU devido pelo bem imóvel adquirido.

11 (FCC/AFTE/SP – 2012) Município localizado no Estado de São Paulo concedeu, por meio de lei ordinária, isenção do ITBI para as transmissões imobiliárias, quando, cumulativamente, o adquirente do imóvel fosse pessoa natural, o valor venal do imóvel, no ano da transmissão, não excedesse R$ 50.000,00 e o referido imóvel tivesse mais de 20 anos de construção. Para poder fruir dessa isenção, o interessado, isto é, o adquirente do imóvel, deveria formular, por meio de requerimento escrito, o pedido de isenção do ITBI, juntando a documentação comprobatória do direito de usufruir o benefício legal.

Um munícipe, interessado em usufruir do referido benefício, apresentou o referido requerimento, juntando:

I. cópia do carnet do IPTU, comprovando que o referido imóvel, no exercício anterior ao da transmissão, tinha valor venal equivalente a R$ 49.000,00.

II. documentação comprobatória de que o imóvel tinha 19 anos de construção.

III. documentos comprovando que ele, pessoa natural, é o adquirente desse imóvel.

Em seu requerimento, explicou que o fato de o imóvel não ter mais de 20 anos não deveria impedir o deferimento do pedido de isenção, pois o imóvel estava "tão arruinado", que parecia ter 50 anos de construção. A autoridade municipal competente para apreciar o referido requerimento e reconhecer ou não a presença dos requisitos necessários para o reconhecimento da isenção deverá:

A) deferir o pedido formulado pelo munícipe, por considerar satisfeitos todos os requisitos legais, pois o adquirente é pessoa natural, o valor da transação é inferior a R$ 50.000,00, conforme demonstra o *carnet* do IPTU referente ao lançamento feito no exercício anterior ao da transmissão do imóvel, e o estado de conservação do imóvel lhe dá a aparência de ter sido construído há mais de 20 anos.

B) deferir parcialmente o pedido formulado pelo munícipe e considerar satisfeitos apenas dois dos três requisitos legais, reconhecendo ao adquirente o direito de usufruir apenas 2/3 (dois terços) do valor do benefício isencional.

C) deferir o pedido formulado, interpretando teleologicamente a legislação, para reconhecer que a finalidade social da isenção deve nortear seu despacho, não se devendo valorizar em demasia requisitos formais, tais como a perfeita idade do imóvel ou a comprovação do seu valor venal do exercício em que houve a transmissão do bem.

D) deferir o pedido formulado, aplicando a interpretação analógica ao caso e reconhecendo que, se o imóvel aparenta estar "arruinado", ele tem, por analogia com imóveis no mesmo estado, mais de vinte anos, sendo, ademais, irrelevante, que o documento comprobatório do valor venal do imóvel seja do ano anterior ao da transmissão do bem.

E) indeferir o pedido formulado pelo munícipe, pois matéria relacionada com a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente e, se o referido imóvel, não tem mais de 20 anos de construção, nem a prova de seu valor venal foi feita com *carnet* do IPTU do exercício em que se deu a transmissão do imóvel, não há como reconhecer que o interessado tenha satisfeito os requisitos legais para fruição do benefício isencional.

12 (FCC/ANALISTA/TCE/AP – 2012) A anistia, isenção em caráter não geral e remissão têm em comum o fato de serem:

A) causas de extinção do crédito tributário.

B) causas de exclusão do crédito tributário.

C) causas de suspensão do crédito tributário.

D) formas de renúncia de receita tributária.

E) hipóteses de não incidência qualificada.

13 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Quanto ao crédito tributário e às correspondentes hipóteses de suspensão e extinção, é correta a assertiva:

A) O crédito tributário pode ter sua exigibilidade suspensa, entre outras hipóteses, mediante concessão de moratória, parcelamento ou transação.

B) O parcelamento tributário pode ser instituído e disciplinado por meio de ato infralegal da Fazenda Pública.

C) O crédito tributário pode ser extinto por meio de dação em pagamento de bens imóveis, desde que observadas a forma e as condições estabelecidas em lei.

D) Quando o pagamento é realizado em cotas periódicas, a quitação da última parcela gera a presunção relativa do pagamento das parcelas anteriores.

14 (FCC/AUDITOR CONSELHEIRO SUBSTITUTO/TCM/GO – 2015) De acordo com o Código Tributário Nacional, são causas de extinção, de suspensão de exigibilidade e de exclusão do crédito tributário, respectivamente, nessa ordem,

A) a moratória; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; a isenção.

B) a isenção; a prescrição; a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

C) a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; o depósito do seu montante integral; a anistia.

D) o parcelamento; a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2° do artigo 164 do CTN; a moratória.

E) a anistia; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a decisão judicial passada em julgado.

15 (FUNCAB/Auditor Fiscal – Tecnologia da Informação/SEFAZ-BA – 2014) Constitui modalidade de exclusão do crédito tributário:

A) transação.

B) decadência.

C) remissão.

D) tutela antecipada.

E) isenção.

16 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Com relação à anistia, analise as assertivas abaixo.

I. A anistia afasta o cumprimento das obrigações acessórias.

II. A anistia concedida em caráter geral será efetivada de forma automática, não necessitando de requerimento do interessado.

III. A anistia concedida em caráter geral beneficia os que preenchem os requisitos legais.

IV. A anistia em caráter individual gera direito adquirido.

É correto o que se afirma em:

A) I e II, apenas.

B) II e IV, apenas.

C) I, III e IV, apenas.

D) II, apenas.

E) III, apenas.

17 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/SP – 2014) São causas de *exclusão* do crédito tributário:

A) Apenas a isenção e a anistia, desde que se deem após o nascimento da obrigação tributária e antes do lançamento.

B) A imunidade, a isenção, a anistia e a não incidência, sob qualquer aspecto e a qualquer tempo, desde que ainda não efetuado o lançamento do débito fiscal.

C) Apenas a isenção e a anistia, desde que se deem antes do nascimento da obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador.

D) Apenas a anistia, referentemente a impostos e taxas, cujos fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da lei instituidora.

18 (VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) Sobre a isenção, é correto afirmar que:

A) é sempre decorrente de contrato ou de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

B) não pode ser restrita a apenas determinada região do território da entidade tributante, ainda que em função de condições a ela peculiares.

C) é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, salvo disposição de lei em contrário.

D) pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, observado o disposto no Código Tributário Nacional.

E) ainda que concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

19 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/RJ – 2014) Considerando a situação hipotética na qual determinado Município pretenda dispensar do pagamento do IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana) os aposentados que só possuam um imóvel,

A) deverá fazê-lo mediante lei isentante, excluindo o crédito tributário.

B) não poderá fazê-lo, por afronta ao princípio da isonomia tributária, visto que a liberalidade alcançará somente determinada categoria de pessoas.

C) não poderá fazê-lo, por se tratar de situação na qual a Constituição Federal impede o exercício do poder de tributar.

D) estará caracterizada uma situação de imunidade em razão de expressa previsão constitucional nesse sentido.

20 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) Assinale a alternativa correta em relação à anistia.

A) Abrange exclusivamente as infrações cometidas após a entrada em vigor da lei que a concede.

B) Não se aplica, em qualquer caso, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

C) Pode ser concedida limitadamente às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza.

D) Quando concedida em caráter geral, é efetivada por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

E) Quando não concedida em caráter geral, o despacho que a concede gera direito adquirido.

21 (VUNESP/ADVOGADO/SÃO CARLOS/SP – 2013) Sobre a anistia, é correto afirmar que:

A) é sempre concedida ilimitadamente.

B) é concedida às infrações punidas com penalidades pecuniárias sem limite de valor, sempre conjugadas com penalidades de outra natureza.

C) será concedida limitadamente a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

D) é concedida ilimitadamente sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

E) quando não concedida em caráter específico, é efetivada, em todos os casos, ao interessado que faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

22 (VUNESP/ADVOGADO/SÃO CARLOS/SP – 2013) Excluem o crédito tributário:

A) isenção.

B) pagamento.

C) depósito.

D) parcelamento.

E) tutela antecipada.

23 (CONPASS/AFTM/SERRA NEGRA DO NORTE/RN – 2013) A anistia fiscal abrangerá: Assinale a alternativa correta.

A) As infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.

B) As infrações praticadas mediante fraude.

C) Os atos anteriores e posteriores à lei que a concede.

D) As infrações anteriores à lei que a concede, mesmo que praticadas com dolo por parte do contribuinte.

E) Crimes ou contravenções.

24 (TJ/PR/ASSESSOR JURÍDICO/TJ/PR – 2012) Sobre isenção e anistia, assinale a alternativa correta.

A) A isenção abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.

B) A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no Código Tributário Nacional.

C) A isenção, mesmo quando concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições.

D) A anistia, mesmo quando concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições.

25 (VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador Geral/Prefeitura de Caieiras – SP – 2015) O instituto de Direito Tributário que abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que o concede denomina-se

A) Remissão e extingue o crédito correspondente.

B) Remissão e suspende o crédito correspondente.

C) Remissão e exclui o crédito correspondente.

D) Anistia e exclui o crédito correspondente.

E) Anistia e suspende o crédito correspondente.

26 (VUNESP/JUIZ SUBSTITUTO/TJ-MS – 2015) O Sistema Tributário Nacional veda a cobrança de impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Referida vedação implica em modalidade de

A) exclusão do crédito tributário.

B) anistia especial.

C) isenção específica.

D) limitação ao poder de tributar.

E) compensação tributária.

27 (CESGRANRIO/ADVOGADO JUNIOR/PETROBRAS – 2015) No rol dos regimes aduaneiros especiais, consta o REPETRO que, na melhor interpretação, constitui um regime de

A) imunidade.

B) disposição.

C) uniformidade.

D) isenção.

E) anistia.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Certa	08	B	15	E	22	A
02	Errada	09	C	16	D	23	A
03	A	10	C	17	A	24	B
04	C	11	E	18	D	25	D
05	C	12	D	19	A	26	D
06	D	13	C	20	C	27	D
07	D	14	C	21	C		

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

01 (CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) As garantias atribuídas ao crédito tributário estão previstas no CTN, não se admitindo outras oriundas de outras fontes legislativas, ainda que de maneira subsidiária.

02 (FCC/Juiz Substituto/TJ-PE – 2015) A respeito das Garantias e Privilégios do Crédito Tributário, é correto afirmar:

A) São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

B) É vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situaçãoeconômica ou financeira do sujeito passivo, como, por exemplo, o montante por ele devido inscrito em Dívida Ativa.

C) Enquanto não julgadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que discutem a possibilidade de quebra do sigilo bancário diretamente por autoridade administrativa, pode o Poder Executivo disciplinar os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, inclusive dispondo sobre a necessidade de inserção de elementos que permitam identificar a origem e a natureza dos gastos realizados.

D) A presunção de dissolução irregular que permite o redirecionamento da cobrança do crédito tributário decorre, por exemplo, do retorno sem cumprimento, por mudança de endereço, do Aviso de Recebimento regularmente encaminhado para o domicílio fiscal constante dos cadastros da pessoa jurídica perante a administração tributária.

E) Há esgotamento das diligências para fins de aplicação da indisponibilidade prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional quando comprovado nos autos o acionamento do Bacen Jud, a expedição de ofícios a todos os registros públicos e ao DENATRAN ou DETRAN.

03 (FUNDATEC/Procurador do Estado/PGE-RS – 2015) Quanto às garantias e privilégios do crédito tributário, analise as assertivas abaixo:

I. A totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo responde pelo pagamento do crédito tributário, inclusive os bens gravados por ônus real e declarados, pela lei civil, relativa e absolutamente impenhoráveis.

II. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, desde o momento em que o contribuinte é notificado do lançamento de ofício.

III. O crédito tributário prefere a qualquer outro, ressalvados apenas os decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

IV. Na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos hipotecários, se não for ultrapassado o valor do bem gravado.

Após a análise, pode-se dizer que:

A) Está correta apenas a assertiva I.

B) Está correta apenas a assertiva II.

C) Estão corretas apenas as assertivas II e III.

D) Estão corretas apenas as assertivas III e IV.

E) Todas as assertivas estão corretas.

04 (VUNESP/Procurador do Município/Prefeitura de São José do Rio Preto – SP – 2014) Assinale a alternativa correta acerca da preferência e cobrança do crédito tributário na falência.

A) O crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais.

B) O crédito tributário prefere aos créditos com garantia real, no limite do bem gravado.

C) A multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

D) A multa tributária prefere aos créditos quirografários.

E) São considerados concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do

processo de falência.

05 (FCC/Analista de Controle Externo – Jurídica/TCE-GO – 2014) Considere as afirmações abaixo.

I. O juiz só pode decretar a indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário se o mesmo tiver um débito superior a dois milhões de reais.

II. A indisponibilidade é absoluta e recai sobre todos os bens imóveis do devedor tributário, ainda que o valor do patrimônio supere o valor da dívida tributária.

III. Não há de se falar em alienação em fraude à execução se o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública tiver reservado bens ou rendas suficientes ao pagamento total da dívida tributária.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) I e II.

B) II e III.

C) I.

D) II.

E) III.

06 (FCC/Defensor Público/DPE-RS – 2014) A respeito da penhora de bens, segundo a Lei Federal nº 6.830/80,

A) levando-se em conta os privilégios do executivo fiscal, em não havendo pagamento pelo contribuinte, nem oferecendo este garantia para a execução, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do executado, mesmo aqueles declarados absolutamente impenhoráveis, já que a impenhorabilidade não é oponível ao Estado.

B) o Juiz não poderá ordenar a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, mesmo que esta o requeira.

C) na respectiva ordem de gradação estão dinheiro, veículos, móveis, imóveis e pedras e metais preciosos, nesta sequência.

D) a penhora sempre poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

E) na respectiva ordem de gradação estão dinheiro, imóveis, veículos e móveis ou semoventes, nesta sequência.

07 (FGV/Auditor do Tesouro Municipal/Prefeitura de Recife – PE – 2014) A empresa Alpha, para obter um empréstimo, hipotecou ao Banco Delta S/A um terreno de sua propriedade. Meses depois, a Fazenda Municipal autuou a empresa Alpha por falta de recolhimento do IPTU relativo ao terreno, que estava em débito havia dois exercícios passados.

Nesse caso,

A) a Fazenda Municipal pode penhorar o terreno, já que, no caso vertente, o crédito tributário se sobrepõe ao crédito com garantia real.

B) a Fazenda Municipal não pode penhorar o terreno, uma vez que a hipoteca foi constituída antes do lançamento realizado pela Fazenda, de ofício.

C) prevalece a garantia real concedida ao Banco Delta S/A, o que não exclui a possibilidade de o Fisco Municipal ficar com o saldo da alienação forçada.

D) a Fazenda Municipal pode penhorar o terreno, desde que intime antes o Banco Delta S/A e este não se manifeste.

E) a Fazenda Municipal só poderá penhorar o terreno se o fato gerador da obrigação tributária for anterior à data da constituição da hipoteca.

08 (ESAF/ATRFB – 2012) É INCORRETO dizer, em relação à recuperação judicial,

A) que a concessão desse regime de pagamento dos créditos depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos.

B) que a alienação de unidade produtiva isolada acarreta para o adquirente a responsabilidade pelos tributos, relativos ao fundo adquirido, quando o adquirente for sócio da transmitente.

C) que condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial dependem de lei específica.

D) que a inexistência da lei estadual específica de parcelamento importa na aplicação das leis gerais, sobre o assunto, do Estado ao devedor.

E) que a alienação judicial de filial acarreta para o adquirente a responsabilidade pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido.

09 (FGV/XIV OAB – 2014) Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública:

A) por crédito tributário ainda não inscrito em dívida ativa, desde que não tenham sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida.

B) por crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, desde que não tenham sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

C) por crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, mesmo que tenham sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

D) por crédito tributário ainda não inscrito em dívida ativa, objeto de impugnação administrativa oferecida pelo contribuinte.

10 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) A respeito das garantias e privilégios do crédito tributário, julgue o próximo item, com fundamento nas normas do CTN e na jurisprudência do STJ.

Segundo entendimento do STJ, crédito tributário decorrente de contribuição para o FUST titularizada por autarquia federal prefere a crédito tributário decorrente de ICMS, em relação ao patrimônio de determinado devedor, desde que existam penhoras sobre o mesmo bem.

11 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) A respeito das garantias e privilégios do crédito tributário, julgue o próximo item, com fundamento nas normas do CTN e na jurisprudência do STJ.

Suponha que Franco, após ter recebido notificação de lançamento para pagamento voluntário, antes da inscrição do débito em dívida ativa, tenha alienado, pela metade do valor de mercado, barco de sua propriedade a Alemão. Nesse caso, está configurada fraude à execução fiscal.

12 (FCC/AFTE/PE – 2014) De acordo com o CTN,

A) a extinção das obrigações do falido prescinde da prova de quitação de todos os tributos.

B) nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

C) na falência, o crédito tributário prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, mas não aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

D) a responsabilidade tributária do sucessor abrange os tributos devidos pelo sucedido cujos fatos geradores tenham ocorrido até o dia da sucessão, mas não as multas moratórias ou punitivas.

E) os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até o início do processo de falência são extraconcursais.

13 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/PE – 2013) Sobre as garantias e privilégios do crédito tributário, é correto afirmar que:

A) a indisponibilidade de bens e direitos em execução fiscal é decretada de ofício pelo juiz, desde que o devedor tenha sido devidamente citado e não tenha oferecido bens para garantir a execução e não forem encontrados bens suficientes para tanto.

B) a indisponibilidade de bens e direitos do devedor decorre da decretação, de ofício pelo juiz, da fraude à execução, que se dá quando existe alienação de bens que reduzam o devedor à insolvência após a citação válida, ainda que por edital.

C) a fraude à execução fiscal tem seu termo inicial a partir do despacho do juiz que ordena a citação.

D) o juiz não pode decretar fraude à execução fiscal se o devedor está em local incerto e não sabido e foi citado por edital, caso seja constatada a alienação de imóvel após a publicação do edital.

E) o juiz deve decretar a indisponibilidade de todos os bens e direitos do devedor que se encontra em local incerto e não sabido e é citado por edital em sede de execução fiscal.

14 (FCC/ANALISTA/TCE/AP – 2012) Sobre as garantias e privilégios do crédito tributário é correto afirmar:

A) Os créditos tributários preferem os créditos trabalhistas e os créditos decorrentes de acidente do trabalho.

B) A alienação de bens que reduza o devedor à insolvência a partir da regular inscrição do crédito tributário em dívida ativa já caracteriza fraude à execução.

C) A cláusula de inalienabilidade, seja qual for a forma e a data de constituição, é oponível ao Fisco, desde que registrada no Cartório de Registro de Imóveis.

D) A ordem de preferência dos créditos tributários é a mesma em caso de falência ou fora de hipótese de falência.

E) A cobrança de créditos tributários é sujeita a concurso de credores e habilitação em falência, recuperação judicial, inventário e arrolamento.

15 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Sobre as preferências do crédito tributário, é INCORRETO afirmar que:

A) não se sujeita a habilitação em inventário ou arrolamento.

B) prefere a qualquer outro, exceto os créditos decorrentes de legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

C) são pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento ou a outros encargos do monte, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

D) admite concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público credoras de créditos tributários apresentados no processo de inventário ou arrolamento.

E) a existência de débitos tributários relativos aos bens do espólio ou às suas rendas não impede sentença homologatória de partilha ou adjudicação.

16 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) A respeito das garantias e privilégios do crédito tributário, julgue o próximo item, com fundamento nas normas do CTN e na jurisprudência do STJ.

O crédito trabalhista prefere ao crédito tributário quando aquele for inferior a duzentos e cinquenta salários mínimos.

17 (CESPE/Especialista em Regulação – Direito/ANATEL – 2014) A respeito das garantias e privilégios do crédito tributário, julgue o próximo item, com fundamento nas normas do CTN e na jurisprudência do STJ.

Para a extinção das obrigações do falido e a concessão de recuperação judicial, exige-se prévia quitação dos tributos devidos, sendo possível, nesse último caso, a concessão da recuperação se o devedor obtiver a suspensão da exigibilidade do crédito devido.

18 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/RJ – 2014) A respeito das preferências do crédito tributário na falência, é correto afirmar que:

A) a multa tributária prefere aos créditos com privilégio geral.

B) o crédito tributário não prefere às importâncias passíveis de restituição.

C) a multa tributária prefere apenas aos créditos quirografários.

D) são considerados concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

19 (VUNESP/ADVOGADO/DESENVOLVESP – 2014) Determina o Código Tributário Nacional que, sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os:

A) gravados com cláusula de impenhorabilidade, dependendo da data da constituição da cláusula.

B) gravados com cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição da cláusula.

C) bens ou rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

D) gravados com ônus real, dependendo da data da constituição do ônus.

E) gravados com cláusula de inalienabilidade, dependendo da data da constituição da cláusula.

20 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) Na falência, a multa tributária prefere apenas aos créditos:

A) com garantia real.

B) quirografários.

C) passíveis de restituição.

D) extraconcursais.

E) subordinados.

21 (UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre os créditos tributários gerados no processo falimentar é correto afirmar que:

A) com o advento da LC 118/2005, o art. 188 do CTN passou a prever que os créditos tributários vencidos ou vincendos serão pagos preferencialmente a quaisquer outros, como encargos da massa falida.

B) o art. 188 do CTN, com o advento da LC 118/2005 passou a considerar extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo falimentar.

C) a nova redação do art. 188 do CTN quer dizer que os créditos tributários oriundos de fatos geradores ocorridos no curso do processo falimentar vão para o fim da fila dos créditos falimentares.

D) pela nova redação do art. 188 do CTN os créditos tributários que surgirem de fatos geradores no curso do processo falimentar não devem ser satisfeitos diretamente pela massa falida.

E) a nova redação do art. 188 do CTN estabeleceu no § 1° que as questões de mérito da cobrança do crédito tributário, discutidas por meio de embargos, devem ser remetidas ao juízo universal da falência.

22 (CESGRANRIO/PROFISSIONAL JÚNIOR/LIQUIGAS – 2012) A alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, quando realizada por sujeito passivo em débito tributário para com a fazenda pública, por crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, resulta fraudulenta

A) independentemente de dispor o devedor de outros bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida.

B) ainda que o ato praticado pelo devedor seja anterior à inscrição do débito na dívida ativa.

C) se não tiverem sido reservados bens ou rendas, pelo devedor, suficientes ao total do pagamento da dívida.

D) se o ato praticado pelo devedor ocorrer em fase de trâmite da ação de execução fiscal, objeto do respectivo débito.

E) se o ato praticado pelo devedor for anterior à instauração do processo administrativo fiscal do débito.

23 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-RJ – 2014) A respeito das preferências do crédito tributário na falência, é correto afirmar que

A) a multa tributária prefere aos créditos com privilégio geral.

B) o crédito tributário não prefere às importâncias passíveis de restituição.

C) a multa tributária prefere apenas aos créditos quirografários.

D) são considerados concursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

24 **(CESPE/NOTÁRIO/TJ/ES – 2013) Conforme disposto no CTN, os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros, mediante:**

A) citação.

B) intimação escrita, independentemente de ordem judicial.

C) intimação escrita ou oral.

D) ordem judicial, exclusivamente.

E) intimação escrita condicionada à ordem judicial.

25 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) É vedada a divulgação, pela administração tributária, de informações relativas a representações para fins penais.**

26 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) As entidades que gozem de isenção ou imunidade tributária não são passíveis de fiscalização, visto que a ação fiscalizadora constituiria abuso de poder do agente fiscalizador.**

27 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) Até que ocorra a prescrição dos créditos tributários, os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal devem ser conservados.**

28 **(FUNDEP/Auditor/TCE-MG – 2015) Sobre certidões de regularidade fiscal e / ou suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de acordo com o posicionamento dominante no Superior Tribunal de Justiça, assinale a alternativa INCORRETA.**

A) A propositura de ação anulatória pela Fazenda Municipal não lhe confere o direito de obter certidão positiva com efeito de negativa.

B) Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa

C) O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa

D) O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro

E) É legal a recusa do fornecimento de certidão de regularidade fiscal em caso de descumprimento de obrigação acessória, consistente na entrega de GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

29 **(ESAF/PGFN – 2012) Sobre o intercâmbio de informações protegidas pelo sigilo fiscal, entre as fazendas públicas dos entes federados, podemos afirmar, EXCETO, que:**

A) não permite o compartilhamento de cadastros entre as administrações tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

B) é menos rigoroso do que o envio de informações a autoridades não fazendárias, pois deve ser precedido de verificação acerca da regular instauração do processo administrativo e do objeto deste.

C) será executado ao amparo de forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por força de lei ou convênio.

D) dá amparo, consoante entendimento do STF, à chamada prova emprestada entre o fisco federal e o fisco estadual, sendo tal prova coligida mediante a garantia do contraditório.

E) prescinde de justificação e abrange tanto aspectos empresariais quanto bancários.

30 **(FGV/AUDITOR/CGE/MA – 2014) DCS – Corretagem e Seguros Ltda., se insurge em face da quebra de seu sigilo bancário para averiguação, pela Receita, de sua movimentação financeira. Até a lavratura do auto de infração, que ocorreu em 2000, só havia procedimento administrativo de fiscalização, sem qualquer processo judicial instaurado. Aduz a sociedade empresária que a Lei Complementar n. 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações financeiras, não poderia ter sua aplicação retroativa.**

Com base no exposto, assinale a afirmativa correta.

A) É lícita e legítima a conduta do Fisco, uma vez que possível a retroatividade das leis tributárias procedimentais, relativas à constituição do crédito tributário não alcançado pela decadência, ainda que os fatos imponíveis a serem apurados lhes sejam anteriores.

B) É inconstitucional a conduta do Fisco, seja pela aplicação retroativa da Lei Complementar n. 105/2001, seja pela quebra do sigilo de dados que tem proteção da Carta Magna.

C) É ilegal a conduta do Fisco, que conflita com o Código Tributário Nacional, o qual determina que o lançamento seja regido pela lei vigente à época da ocorrência do fato gerador.

D) É legítima a conduta do Fisco, já que a Fazenda Pública prescinde, em qualquer hipótese, de autorização judicial para obter informações sobre operações realizadas pelo contribuinte.

E) É abusiva a conduta do Fisco, pois embora a lei tributária procedimental possa retroagir, tal não será possível para gerar responsabilidade do contribuinte.

31 (FCC/AFTE/PE – 2014) De acordo com o CTN, é correto afirmar:

A) Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados até o término do exercício financeiro em que ocorreram as operações a que se refiram.

B) São consideradas sigilosas, insuscetível de divulgação pela Administração Pública, as informações relativas a representações fiscais para fins penais, a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e a parcelamento ou moratória.

C) A anistia constitui espécie de exclusão do crédito tributário, se aplicando aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

D) A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

E) A Fazenda Pública da União não poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, pois feriria a soberania nacional, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

32 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Com base em convênio específico para esse fim, firmado entre a União Federal e o Estado do Rio de Janeiro, o Ministério da Fazenda passou a comunicar a esta unidade federada, anualmente, a partir de 2013, inclusive, os valores que os contribuintes do Imposto de Renda, domiciliados no Estado do Rio de Janeiro, informaram, no campo denominado "Transferências Patrimoniais – Doações e Heranças", e que pudessem ser de interesse ao Estado fluminense, na identificação de potenciais doações sujeitas à incidência do ITD a favor desse Estado. Com base nesse convênio, o Governador do Estado editou decreto criando as principais regras reguladoras da fiscalização desse imposto, as quais deveriam ser observadas nesse tipo de fiscalização. Além disso, o setor específico da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, vinculado à fiscalização de contribuintes estaduais fluminenses, criou novas regras, complementares e específicas, para regular esse tipo de fiscalização, envolvendo um grande contingente de pessoas naturais.

Considerando o disposto no CTN e a situação hipotética apresentada, o fornecimento dessas informações pelo Ministério da Fazenda à Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro:

A) não é permitido, em hipótese alguma, pois as informações prestadas pelo contribuinte do Imposto de Renda estão protegidas pelo sigilo fiscal, não podendo ser utilizadas nem mesmo por outras pessoas jurídicas de direito público, em decorrência de convênios, excetuados os casos em que houver ordem judicial expressa e específica para que elas sejam fornecidas.

B) é permitido, com base em convênio firmado entre os dois órgãos, podendo, ainda, o Governador e as autoridades administrativas da Secretaria de Fazenda do referido Estado, criar normas específicas para a fiscalização do ITD, pois essas regras reguladoras da fiscalização podem ser criadas por qualquer norma da administração tributária.

C) só poderia ser promovido com base em norma expressa de lei complementar federal, mas tanto o Governador,

como as autoridades administrativas da Secretaria de Fazenda desse Estado podem criar normas específicas para a fiscalização do ITD.

D) só seria permitido com base em norma expressa de lei complementar federal, sendo, ainda, que, nem o Governador, nem as autoridades administrativas da Secretaria de Fazenda desse Estado poderiam criar normas específicas para a fiscalização do ITD, pois essas normas reguladoras da fiscalização devem ser criadas por lei ordinária.

E) é permitido, com base no convênio firmado, podendo o Governador do Estado do Rio de Janeiro criar essas regras reguladoras da fiscalização, por decreto, sendo vedada, porém, sua criação por normas de hierarquia inferior à de decreto, editadas por autoridades administrativas da Secretaria de Fazenda daquele Estado.

33 (FCC/AFTE/RJ – 2014) A empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A., grande fabricante de refrigerantes no Estado do Rio de Janeiro, foi fiscalizada entre os meses de março e junho de 2005, pelos auditores fiscais Rodrigus da Silva e Renatus de Oliveira. Para poder realizar seus trabalhos conforme determinado, esses auditores tiveram, além de examinar os dados econômico-financeiros da empresa, de obter informações sigilosas e secretas, tais como a fórmula para a fabricação dos refrigerantes e a relação dos insumos utilizados na sua elaboração. As informações relacionadas com as empresas fornecedoras das matérias-primas e com as próprias matérias-primas sempre foram guardadas sob sigilo extremo. Notificadas a exibir livros e documentos relacionados com essas operações e a prestar as informações solicitadas pelo fisco, inclusive as de caráter sigiloso, a empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A. prestou-as conforme solicitado. Em setembro de 2012, ou seja, sete anos depois de concluída essa fiscalização, a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, em periódico informativo oficial, distribuído aos seus funcionários e ao público em geral, publicou reportagem a respeito das mercadorias que constituíam matéria-prima para a elaboração dos refrigerantes fabricados pela empresa em questão, no qual, além de citar nominalmente a empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A., fez referência expressa aos seus fornecedores, aos seus clientes e a uma série de informações relacionadas com as mercadorias por eles comercializadas, tornando público, inclusive, o conteúdo da fórmula de alguns dos refrigerantes mais vendidos pela empresa, a matéria-prima utilizada, os nomes dos fornecedores, a situação econômica desses fornecedores e muitos outros dados sigilosos dessas empresas. O conteúdo dessa reportagem caiu rapidamente em domínio público e os auditores fiscais que fizeram a fiscalização, na qual essas informações foram obtidas, deram entrevista a uma revista de grande circulação nacional, que elaborou uma reportagem especial sobre a empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A., suas maiores fornecedoras e suas maiores clientes, abrangendo tanto suas atividades e seus negócios em âmbito nacional, como sua situação financeira e econômica. A reportagem identificou, no histórico fiscal de uma das fornecedoras da empresa mencionada, a existência de representações fiscais para fins penais que existiam em nome de seus sócios, bem como a relação dos seus créditos tributários, que se encontravam inscritos em dívida ativa do Estado. Depois dessa reportagem, as ações da empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A. e de suas clientes e fornecedoras despencaram nas bolsas de valores nacionais.

Com base no CTN, nessa situação hipotética, o dever de sigilo:

A) não foi violado, nem pela Fazenda Pública, nem pelos seus servidores, em nenhuma das situações apresentadas, porque, quando essas informações foram tornadas públicas, já haviam decorrido mais de cinco anos entre a data em que foi realizada a fiscalização e a data de divulgação das informações, lapso de tempo este que é superior ao do quinquênio decadencial.

B) foi violado, quando a Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, por meio de seu periódico, tornou público o conteúdo da fórmula e da matéria-prima relacionadas com a fabricação de alguns dos refrigerantes mais vendidos pela empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A., mesmo que essa publicidade não tenha sido dada pelos auditores fiscais que a fiscalizaram.

C) não foi violado, quando os auditores fiscais prestaram informações para que a revista de grande circulação nacional elaborasse a reportagem em que foram publicadas, especificamente, informações sigilosas sobre a situação financeira e econômica das maiores clientes e das maiores fornecedoras da empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A., pois essas empresas não foram fiscalizadas por eles.

D) não foi violado, quando o periódico informativo da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro publicou

reportagem dando a conhecer informação sigilosa, relacionada com as matérias-primas utilizadas pela empresa Campos dos Goitacazes Refrigerantes S.A. para a fabricação de refrigerantes, porque o dever de sigilo não é da pessoa jurídica de direito público, mas de seus servidores.

E) foi violado, quando, relativamente a uma das fornecedoras da empresa fiscalizada, os auditores fiscais prestaram informações especificamente relacionadas com as representações fiscais para fins penais que existiam em nome de seus sócios, e com a relação de seus créditos tributários inscritos em dívida ativa do Estado fluminense.

34 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Oscar, Auditor Fiscal da Receita Estadual, deu início aos seus trabalhos de fiscalização, na empresa “Super Atacadão de Roupas Finas Ltda.”, e intimou o sócio-gerente da empresa, Sr. Cláudio, a lhe exibir diversos livros e documentos necessários à realização dessa fiscalização, no que foi atendido. O exame dessa documentação, todavia, não revelou a Oscar qualquer irregularidade relacionada à legislação do ICMS. Antes de concluir seus trabalhos fiscais, porém, Oscar, suspeitando da existência de possíveis irregularidades e sabendo que o Sr. Cláudio era religioso e considerava pecado a sonegação de impostos, decidiu intimar, por escrito, o sacerdote confessor do Sr. Cláudio, para que ele lhe informasse conteúdos da confissão que pudessem eventualmente constituir prova de prática de infração à legislação do ICMS do Estado do Rio de Janeiro. Essa notificação foi baseada no art. 197 do CTN, cujo *caput* estabelece a obrigatoriedade de determinadas pessoas, mediante intimação escrita, prestarem à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. O referido sacerdote, em resposta fundamentada no acordo que o Brasil e a Santa Sé firmaram na cidade do Vaticano, em 13 de novembro de 2008, relativo ao Estatuto Jurídico da Igreja Católica no Brasil, fundamentada, também, no Decreto Legislativo nº 698, de 7 de outubro de 2009, que aprovou esse acordo no Brasil e, ainda, no Decreto Federal nº 7.107/2010, que determina o cumprimento desse acordo, que tem força de lei no território nacional, negou-se a prestar a informação solicitada pelo Auditor Oscar, invocando o que estabelece o art. 13 do referido acordo, cujo teor é o seguinte: é garantido o segredo do ofício sacerdotal, especialmente o da confissão sacramental.

Nesse caso, com base no que estabelece o CTN, o sacerdote agiu em:

A) desconformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco abrange, inclusive, as informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, desde que essas informações sejam utilizadas exclusivamente para fins civis e tributários, mas não penais.

B) desconformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco abrange, inclusive, as informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, desde que essas informações sejam utilizadas para fins tributários, mas não penais.

C) desconformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco abrange, inclusive, as informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, pois o fisco também deve observar o sigilo dessas informações.

D) conformidade com o CTN, pois eles não estão sujeitos à jurisdição tributária brasileira, em razão de estarem submetidos diretamente à Santa Sé, que os jurisdiciona, em matéria de direito civil, penal e tributário.

E) conformidade com o CTN, pois a obrigação de prestar informações solicitadas pelo fisco não abrange informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, como é o caso deste sacerdote.

35 (FCC/AFTE/SP – 2013) Uma empresa multinacional do ramo ótico tem estabelecimento no Estado de São Paulo, sendo contribuinte do ICMS. O Agente Fiscal de Rendas do Estado recebeu a incumbência de realizar uma atividade fiscalizatória nesta filial e, para tanto, a notificou a apresentar livros e documentos fiscais, bem como determinados livros, documentos e arquivos comerciais que se relacionavam com os pontos objeto da fiscalização. Nesse caso, a empresa tem a obrigação de apresentar os livros e documentos fiscais para o agente de Fiscalização do Estado. Os demais documentos solicitados:

A) são de apresentação facultativa, haja vista que podem conter segredos comerciais das suas atividades, e são

protegidos legalmente.

B) a empresa não apresentou, pois não foi autorizada pela matriz, que se apoia na legislação estrangeira.

C) também devem ser apresentados, pois não tem aplicação qualquer disposição, ainda que legal, que seja excludente ou limitativa do direito do Fisco de examinar o que foi requisitado.

D) são protegidos pela legislação comercial; por isso, só poderão ser examinados pela fiscalização quando houver processo administrativo instaurado, ou procedimento fiscal em curso, e desde que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

E) só podem ser examinados com autorização judicial, mediante pedido fundamentado da Administração Tributária.

36 (FCC/AFTE/SP – 2013) A Lei Complementar 104, de 10.01.2001, alterou e incluiu alguns dispositivos do CTN relativos à divulgação pela Administração Tributária e por seus funcionários de informações obtidas em razão de suas atividades. Regra geral, o Código Tributário Nacional veda a divulgação destas informações, havendo, no entanto, algumas exceções. De acordo com o CTN, é permitida a divulgação de informações, dentre outros, em casos de:

A) compensação tributária, representações fiscais para fins penais e requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça.

B) requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e representações fiscais para fins penais.

C) parcelamento ou moratória, requisição da mesa diretora do Poder Legislativo do ente tributante e solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo.

D) inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, representações fiscais para fins penais e petições de reconhecimento de decadência.

E) transação e remissão, inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública e representações fiscais para fins penais.

37 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Acerca da fiscalização tributária, analise as assertivas abaixo.

I. Pode-se dizer que a fiscalização tributária é um poder-dever do Estado. Para que ela seja efetiva, a legislação tributária precisa fixar os poderes e os deveres específicos a ela inerentes.

II. O parágrafo único do artigo 194 do Código Tributário Nacional (CTN) indica exatamente as seguintes pessoas sujeitas à fiscalização tributária: pessoas jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

III. Haverá, para efeitos da legislação tributária, aplicação de disposição legal que exclua ou limite, por exemplo, o direito de examinar mercadorias, livros ou arquivos dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

IV. A denúncia espontânea de eventual infração, para fins de exclusão de responsabilidade, cabe antes do início do procedimento fiscal que diga respeito à infração ou durante o seu procedimento, conforme estabelece o artigo 138, do Código Tributário Nacional (CTN) e seu parágrafo único.

É correto o que se afirma em:

A) I, II, III e IV.

B) I e III, apenas.

C) III, apenas.

D) I, apenas.

E) I, II e IV, apenas.

38 (CETRO/AFTM/SP – 2014) A respeito da fiscalização tributária, é correto afirmar que, se um fiscal, no estabelecimento de um contribuinte, estiver examinando livros e documentos a este pertencente e encontrar, dentre esses documentos, um livro *Caixa,* o contribuinte:

A) não poderá impedir seu exame pelo fiscal, pois o direito de examinar abrange todos os livros e papéis, sejam ou

não obrigatórios.

B) poderá impedir seu exame pelo fiscal, pois o livro *Caixa* não é livro legalmente obrigatório e, não o sendo, não pode ser obrigado a exibi-lo.

C) não poderá impedir seu exame pelo fiscal, já que se trata de um livro legalmente obrigatório.

D) deverá exibi-lo, posteriormente, caso o fiscal não faça imediatamente a respectiva apreensão, por se tratar de um livro não obrigatório.

E) poderá impedir seu exame pelo fiscal, alegando abuso de autoridade, podendo fazer uma representação contra o servidor público, pois não se trata de livro obrigatório.

39 (VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) Assinale a alternativa que estiver em consonância com as disposições do Código Tributário Nacional no que respeita à competência e aos poderes da autoridade administrativa.

A) A legislação tributária regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação, sendo certo que referida legislação aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, com exceção às que gozem de imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal.

B) O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo, não sendo vedada a divulgação, dentre outras, de informações relativas a representações fiscais para fins penais.

C) Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos empresariais ou fiscais, dos empresários, ou da obrigação destes de exibi-los, devendo os livros obrigatórios de escrituração empresarial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serem conservados até que ocorra a decadência dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

D) A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, sem fixação de prazo máximo para conclusão daquelas.

E) Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros todas as pessoas abrangendo, tal obrigação, a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão do cargo.

40 (UFPR/JUIZ DE DIREITO/TJ/PR – 2012) Com relação à administração tributária, identifique as afirmativas a seguir como verdadeiras (V) ou falsas (F):

( ) O crédito tributário não pago será inscrito em dívida ativa, viabilizando a execução fiscal, após a notificação do lançamento ao sujeito passivo, ainda que haja recurso administrativo pendente de julgamento.

( ) A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

( ) As fazendas públicas poderão prestar assistência mútua para a fiscalização dos tributos de sua competência, devendo, contudo, adotar as medidas necessárias para resguardar o sigilo fiscal.

( ) Não é possível requisição de força policial federal pela Fazenda Pública estadual, mesmo quando esta entendê-la necessária à efetivação de medida que lhe é atribuída pela legislação tributária.

Assinale a alternativa que apresenta a sequência correta, de cima para baixo.

A) V – F – F – F.

B) V – V – F – V.

C) F – V – V – F.

D) F – F – V – V.

41 (FCC/DEFENSOR PÚBLICO/DPE/SP – 2015) No âmbito da Administração Tributária e da defesa dos direitos dos

contribuintes em juízo, é correto afirmar:

A) Consolidou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a tese segundo a qual é cabível o emprego de ação civil pública para impedir a cobrança de tributo, fundamentada na defesa de direitos individuais homogêneos dos contribuintes.

B) De acordo com decisão do Supremo Tribunal Federal, é legítima a postura do Estado em apreender mercadorias quando essas não estiverem acompanhadas de documentação fiscal idônea a provar sua origem e em retê-las até a comprovação de procedência.

C) O termo sanções políticas engloba uma série de exigências apostas ao contribuinte pela Administração Tributária com vistas a, de maneira indireta, impor àquele o pagamento de tributo, sendo sinônimo de obrigações acessórias.

D) O oferecimento de fiança bancária não ilide a inclusão e não determina a exclusão do nome do contribuinte no CADIN, uma vez que, segundo o artigo 151, do Código Tributário Nacional, não é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

E) O Superior Tribunal de Justiça admite a aplicação do instituto da denúncia espontânea nos casos de imposto sujeito ao lançamento por homologação.

DÍVIDA ATIVA E CERTIDÕES

42 (CESPE/ANTAQ/ANALISTA – 2014) A certidão de dívida ativa, título extrajudicial extraído pela fazenda pública após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa para posterior propositura da execução fiscal, é dotada de presunção de certeza e liquidez, e pode ser substituída a qualquer momento se constatado erro material em seu conteúdo.

43 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) À administração tributária não interessa levar a protesto a certidão da dívida ativa, título executivo extrajudicial que já goza de presunção de certeza e liquidez e confere publicidade à inscrição do débito na dívida ativa.

44 (CESPE/DPE/RO – 2012) Duas pessoas constituíram sociedade comercial e, sendo ambas responsáveis pela gerência e administração da empresa, estabeleceram responsabilidades pelas dívidas contraídas, limitadas ao capital integralizado. A partir de determinado momento, os sócios passaram a não enviar para a contabilidade parte das notas fiscais emitidas nas operações realizadas e, em consequência, a apuração do tributo foi efetivada sem que fossem considerados os referidos fatos geradores, o que aumentou o lucro e a retirada dos sócios. O fisco constatou o fato e efetuou o lançamento tributário, que, com os acréscimos de multa e correção monetária, ultrapassou o valor do capital integralizado da referida sociedade comercial. Com base na situação hipotética acima apresentada, assinale a opção correta.

A) Tratando-se de empresa optante pelo simples nacional, inexiste solidariedade dos sócios pelas dívidas contraídas pela sociedade comercial.

B) Dada a redução criminosa de débito tributário, o fisco deverá lavrar o auto de infração e, ao mesmo tempo, apresentar representação fiscal ao MP para promover a ação penal.

C) Sendo a responsabilidade limitada ao capital integralizado, apesar de o fisco lançar o total do crédito tributário, este somente será satisfeito caso se respeite o limite do capital.

D) Caso conste da certidão de inscrição do débito em dívida ativa o nome dos sócios como responsáveis pela dívida tributária, a execução fiscal poderá ser proposta contra a sociedade e os respectivos sócios.

E) Ainda que constem da certidão de inscrição do débito em dívida ativa os nomes dos dois sócios, para incluí-los no polo passivo da execução fiscal, o credor deverá comprovar a condição de devedor solidário.

45 (VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP – 2015) A Dívida Ativa do ente público

A) compreende os restos a pagar, o serviço da dívida, os depósitos e os débitos de tesouraria.

B) compreende somente as obrigações legais relativas a tributos e seus adicionais.

C) se for executável em até 12 meses, é denominada dívida flutuante, e acima desse prazo, é denominada dívida fundada.

D) decorre apenas de obrigações não adimplidas de empréstimos efetuados pelo ente público.

E) é constituída por créditos do ente público em relação a terceiros, cuja liquidez e certeza foi apurada pela autoridade competente.

46 (CESPE/Juiz Federal Substituto/TRF – 5ª REGIÃO – 2015) Um contribuinte deixou de recolher determinado tributo no prazo previsto em lei e, por isso, foi alvo de ação do fisco, que procedeu à lavratura de auto de infração cobrando o valor original do referido tributo com juros, correção monetária e multa pecuniária. No referido auto de infração, ficou concedido o prazo de vinte dias para que o contribuinte efetuasse o pagamento ou o impugnasse.

Nessa situação hipotética,

A) o valor cobrado pelo auto de infração constitui dívida ativa não tributária até a inscrição da referida dívida, na forma da lei.

B) o valor cobrado pelo fisco constitui dívida ativa não tributária, visto que admite prova em contrário.

C) o débito constituído por meio de auto de infração corresponde a crédito público, no sentido que o direito financeiro dá a essa expressão, podendo, por isso, ser cobrado judicialmente.

D) durante o referido prazo de vinte dias, a inscrição de dívida ativa tributária estaria impossibilitada, haja vista que o prazo para pagamento ou impugnação não se teria esgotado.

E) o débito apurado contra o contribuinte consolidou-se com a lavratura do auto de infração em dívida ativa tributária.

47 (VUNESP/Assessor Jurídico/Procurador Geral/Prefeitura de Caieiras – SP – 2015) Assinale a alternativa correta no que respeita à Dívida Ativa Tributária.

A) Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente de crédito público de qualquer natureza, depois de esgotado o prazo fixado por decisão proferida em processo regular.

B) A fluência de juros de mora, relativamente à Dívida Ativa, exclui a liquidez do crédito.

C) A omissão de quaisquer dos requisitos exigidos para o termo de inscrição da Dívida Ativa, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada, mediante correção da certidão nula, até decisão de segunda instância.

D) A dívida regularmente inscrita goza de presunção absoluta de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

E) A presunção de certeza e liquidez da dívida regularmente inscrita é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

48 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Ajuizada uma execução fiscal e tendo sido constatada pela Fazenda Pública a existência de um erro material na Certidão de Dívida Ativa – CDA, de acordo com entendimento consolidado do STJ,

A) tendo em vista que o erro não é meramente formal, não se admite a substituição da CDA.

B) é admissível a substituição da CDA por parte da Fazenda Pública, mas desde que os embargos à execução não tenham sido julgados em primeira instância.

C) caso não tenham sido propostos embargos à execução, é facultada à Fazenda Pública a substituição da CDA para alterar o sujeito passivo, desde que o prazo para embargos à execução seja reaberto.

D) a Fazenda Pública pode substituir a CDA apenas até a interposição dos embargos à execução.

49 (VUNESP/Auditor Fiscal Tributário Municipal/Prefeitura de São José do Rio Preto – SP – 2015) Assinale a alternativa correta no que respeita à Dívida Ativa

A) Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito tributário ou não tributário, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento.

B) Na dívida ativa, a fluência de juros de mora exclui a liquidez do crédito.

C) A dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção relativa de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída.

D) A presunção absoluta de certeza e liquidez da dívida ativa, uma vez regularmente inscrita, não pode ser ilidida, ainda que por prova inequívoca, por ter se operado a preclusão em relação ao sujeito passivo.

E) A omissão dos requisitos previstos em lei, ou o erro a eles relativo, não são causas de nulidade da inscrição e do processo dela decorrente, posto que a nulidade poderá ser sanada até a decisão de segunda instância.

50 (ESAF/ARFB – 2014) Sobre a inscrição em dívida ativa tributária, assinale a opção incorreta.

A) A inscrição em dívida ativa, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita, no caso dos tributos de competência da União, pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

B) Trata-se do único ato de controle de legalidade, efetuado sobre o crédito tributário já constituído, que se realiza pela apreciação crítica dos profissionais legalmente competentes.

C) O exame prévio efetuado para a inscrição em dívida ativa constitui uma garantia ao cidadão de que aquele crédito, originário de uma obrigação não adimplida em tempo e forma devidos, foi devidamente apurado e teve sua existência confirmada por meio do controle administrativo de sua legalidade e legitimidade.

D) Exige-se a notificação do sujeito passivo da lavratura da notificação do débito, da inscrição em dívida ativa e da extração da respectiva certidão, sob pena de nulidade.

E) A Fazenda Nacional pode, graças à autorização contida em Portaria Ministerial do Ministro de Estado da Fazenda, deixar de inscrever em Dívida Ativa da União débitos consolidados de um mesmo sujeito passivo inferiores a determinado valor.

51 (ESAF/PGFN – 2012) Sobre a Dívida Ativa da União, é INCORRETO afirmar que:

A) seu conceito abrange qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por determinação legal às autarquias federais.

B) à Dívida Ativa da União, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

C) a inscrição em Dívida Ativa da União suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, pelo prazo previsto na lei, ou até a distribuição da respectiva execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

D) a Dívida Ativa da União, somente se for de natureza tributária, será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

E) a inscrição em Dívida Ativa da União, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

52 (FGV/AFTE/BA – 2014) A empresa Ômega Ltda. declarou, em documento fiscal próprio, a existência de débito tributário de R$ 100.000,00, tendo feito o recolhimento equivalente. Entretanto, o Fisco entende que o valor declarado e pago foi a menor, e se recusa a emitir certidão negativa de débitos ou certidão positiva com efeito de negativa. A conduta do Fisco:

A) está correta, já que o pagamento foi parcial e o Fisco deve zelar pelo adimplemento das obrigações fiscais.

B) está errada, pois o lançamento é ato privativo da administração fiscal.

C) está correta, já que há presunção de legalidade favorável ao fisco.

D) está errada, devendo haver ato formal de constituição do crédito por homologação.

E) está errada, uma vez que eventual valor remanescente deverá ser lançado supletivamente de ofício.

53 (FGV/XV OAB – 2014) Um empresário consulta um escritório de advocacia sobre a possibilidade de a sociedade da qual é administrador participar de uma licitação, sendo certo que, para tal, terá que apresentar uma certidão demonstrando a inexistência de débitos fiscais com o governo federal. Ele informa que a sociedade foi autuada pelo não recolhimento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), e a defesa administrativa, apresentada no prazo, ainda não foi apreciada pelo órgão competente. Considerando apenas os dados apresentados, afirmar que a sociedade:

A) não poderá participar da licitação, pela existência de crédito tributário vencido e não pago.

B) poderá participar da licitação, pois o crédito tributário está com a exigibilidade suspensa.

C) poderá participar da licitação somente após a defesa administrativa ser analisada.

D) somente poderá participar da licitação se depositar o valor do crédito tributário.

54 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Com relação à Certidão da Dívida Ativa, assinale a afirmativa correta.

A) A certidão da dívida ativa que contiver erro substancial quanto ao nome do devedor é anulável, cabendo ao contribuinte pugnar pela correção do ato.

B) O termo de inscrição da dívida ativa deve contemplar o demonstrativo de cálculo do tributo devido.

C) A certidão da dívida ativa é título executivo cartular, cuja validade se prende à sua literalidade.

D) A certidão da dívida ativa é prova pré-constituída do débito tributário, que pode ser elidida pelo contribuinte.

E) A certidão da dívida ativa deve discriminar os juros e demais encargos que estejam sendo cobrados do contribuinte.

55 (FCC/PGM/MT – 2014) Manoel Truco, conhecido jogador profissional do município de Cuiabá, é dono de diversos imóveis residenciais e estabelecimentos prestadores de serviços da região. Em débito de IPTU e de ISSQN com a Fazenda Pública municipal, ao ter contra si lavrados diversos autos de infração e verificando que seriam precários seus argumentos em eventual impugnação administrativa, apressou-se em alienar todos os seus imóveis e estabelecimentos, antes do crédito tributário constituído ser regularmente inscrito em dívida ativa. Em relação à atitude de Manoel Truco em face do disposto no Código Tributário Nacional, é correto afirmar:

A) Se o crédito tributário já tivesse sido regularmente inscrito em dívida ativa, haveria a presunção de fraude em qualquer circunstância.

B) A fraude cometida pelo contribuinte é patente, tendo em vista que uma vez lavrado auto de infração não se pode alienar qualquer bem, tendo em vista a garantia do crédito tributário regularmente constituído.

C) Não há a presunção de fraude, tendo em vista que o crédito tributário não fora regularmente inscrito em dívida ativa.

D) Não há a presunção de fraude, tendo em vista que o crédito tributário não fora regularmente inscrito em dívida ativa, contanto que tenha rendas suficientes para pagar integralmente a dívida administrativamente constituída.

E) Deve haver apenas a presunção de fraude, tendo em vista a alienação de seus bens quando já constituído regularmente o crédito tributário.

56 (FCC/PGM/SP – 2014) Sobre dívida ativa é correto afirmar que:

A) somente após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa é que o mesmo se torna exigível judicialmente.

B) inscrição do crédito tributário em dívida ativa é causa de interrupção do prazo prescricional de cinco anos para cobrar o crédito tributário.

C) todo crédito tributário não pago e vencido ingressa automaticamente na dívida ativa e já pode ser decretada a penhora de bens do devedor.

D) após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa não cabe mais o seu parcelamento, por serem atos excludentes entre si, ou seja, a inscrição em dívida ativa decorre do não pagamento do débito, ao passo que o parcelamento pressupõe que haverá pagamento.

E) a inscrição em dívida ativa depende de prévia previsão do débito na Lei Orçamentária Anual.

57 (FCC/AFTE/RJ – 2014) O exame do histórico tributário de uma determinada empresa, fabricante de produtos voltados para a alimentação infantil, revelou a existência das seguintes ocorrências:

I. em 2008, fez o parcelamento, em 60 meses, do valor reclamado em auto de infração, lavrado pelo fisco fluminense. Até a presente data, as parcelas têm sido pagas correta e pontualmente;

II. em 2009, o Estado do Rio de Janeiro ajuizou uma ação de execução fiscal contra ela, que acabou sendo objeto de embargos, depois de a empresa ter efetuado, no prazo legal, o depósito integral da importância reclamada na execução.

O referido depósito não foi levantado, nem convertido em renda, e ainda não há decisão transitada em julgado nesse processo;

III. em 2010, para poder importar mercadorias do exterior, sem a incidência do ICMS, esse contribuinte fluminense impetrou mandado de segurança, no bojo do qual foi concedida medida liminar para que o desembaraço aduaneiro fosse feito sem a exigência do ICMS. Essa liminar foi revogada em 2010 e, ao final do processo, o contribuinte restou vencido. Pagou a totalidade do crédito tributário reclamado em 2011;

IV. em 2011, a autuada deixou de pagar impostos federais, que estão sendo objeto de execução fiscal, sem que tenha havido depósito da quantia questionada, nem oferecimento de bens à penhora;

V. em 2012, a fiscalização fluminense lavrou auto de infração contra essa empresa, que foi objeto de impugnação no prazo legal. Esse auto de infração teve resultado favorável à Fazenda Pública estadual, em seu primeiro julgamento, mas ainda pende de julgamento de recurso interposto pelo contribuinte. Ainda nesse ano, a Fazenda Pública fluminense ajuizou outro executivo fiscal, relativo a crédito tributário decorrente de falta de pagamento do ICMS, sendo que, desta vez, a empresa em questão não efetuou o depósito integral da quantia pleiteada. Ao invés disso, ofereceu bens à penhora, suficientes para cobrir o crédito tributário exigido, motivo pelo qual a penhora foi efetivada.

No início de 2013, essa empresa decidiu participar de concorrência pública para fornecer seus produtos a creches e escolas da rede estadual fluminense. Um dos requisitos a ser cumprido pelas empresas concorrentes, era a apresentação de prova de quitação de todos os tributos estaduais, até a data da abertura da inscrição para participação nessa concorrência, que ocorreu no dia 05 de abril de 2013.

Para tanto, a empresa apresentou, no órgão público fluminense competente, requerimento solicitando a expedição de certidão negativa dos tributos estaduais.

Nesse caso hipotético, com base no CTN, o órgão estadual competente para o fornecimento dessa certidão:

A) não a expedirá, pois os tributos devidos ainda não estão quitados.

B) expedirá certidão positiva, com efeito de positiva, pois a penhora não permite que a certidão tenha efeito de negativa.

C) expedirá certidão negativa, com efeito de negativa.

D) expedirá certidão positiva, com efeito de negativa.

E) expedirá certidão negativa, com efeito de positiva.

58 (FCC/AFTE/SP – 2013) Com respeito à Dívida Ativa e à Certidão Negativa, considere:

I. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

II. A nulidade da inscrição na Dívida Ativa, causada por omissão ou erro, poderá ser sanada até a decisão de segunda instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa.

III. A dívida regularmente inscrita goza da presunção absoluta e tem caráter de prova pré-constituída.

IV. Será emitida Certidão Negativa quando conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

V. A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e III.

B) II e V.

C) I e V.

D) III e IV.

E) II e IV.

59 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) No que diz respeito à administração tributária, é certo que:

A) poderá ser outorgada, a critério da autoridade, a outra pessoa jurídica de Direito Público a realização e a fiscalização do cumprimento das vendas e prestações, desde que por decreto.

B) uma das características da dívida ativa é que a Fazenda Pública a constitui unilateralmente, sendo que a presunção de certeza e liquidez é *juris tantum*, por admitir prova em contrário.

C) as entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu ofício, atividade ou profissão, são obrigadas, em qualquer hipótese, a prestar à autoridade administrativa todas as informações que disponham em relação aos bens e negócios de terceiros.

D) a certidão expedida com a ressalva da existência de créditos tributários não vencidos ou em curso de cobrança executiva, em que tenha sido efetivada a penhora, não tem os mesmos efeitos da certidão negativa.

E) todas as normas pertinentes à fiscalização têm a natureza das regras de Direito Tributário e Direito Penal-Tributário, vedada sua concretização por meio das normas de Direito Administrativo ou de Direito Civil.

60 (FCC/PGE/SP – 2012) NÃO é requisito de validade da certidão da dívida ativa:

A) a autenticação da autoridade competente.

B) a indicação do livro e da folha de inscrição do débito.

C) a memória discriminada e atualizada do cálculo, a fim de que o devedor possa exercer, na sua plenitude, o mandamento constitucional da ampla defesa.

D) o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

E) a disposição legal em que seja fundado o crédito.

61 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Possuindo crédito tributário não pago e já inscrito em dívida ativa, um contribuinte necessita de certidão de regularidade fiscal. Neste caso, mesmo sem pagamento do débito é possível uma certidão positiva, mas com efeitos de negativa nas hipóteses de estar o crédito:

A) em curso cobrança executiva com efetiva penhora; com a exigibilidade suspensa.

B) não vencido; em curso de cobrança executiva devidamente embargada pelo executado.

C) sendo questionado em sede de mandado de segurança; não vencido.

D) sendo questionado em sede de impugnação administrativa; em curso ação judicial para repetição do indébito.

E) em curso ação judicial para declaração de inexistência da obrigação tributária; não vencido.

62 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Considerando o artigo 202 do CTN, o termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará:

A) obrigatoriamente, o nome do devedor; a quantia devida; a data em que foi inscrita, sempre que possível; a origem do crédito; e a indicação do livro e da folha da inscrição.

B) obrigatoriamente, dentre outras indicações da lista, o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis; a data em que foi inscrita; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; e a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado.

C) se possível, o número do processo administrativo de que se originar o crédito; a maneira de calcular os juros de mora acrescidos na quantia devida; e, obrigatoriamente, a quantia devida; o nome do devedor; e a data em que foi inscrita.

D) o nome do devedor e corresponsáveis; a quantia devida; a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; a data em que foi inscrita, sendo facultativa a indicação do livro e da folha da inscrição.

E) obrigatoriamente, o nome do devedor e, sendo o caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; a quantia devida; e a indicação do livro e da folha da inscrição e, dependendo do caso, a data em que foi inscrita.

63 (UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre a Certidão de Dívida Ativa (CDA), analise as afirmativas abaixo e assinale a

alternativa correta:

I. Atualmente, a Receita Federal do Brasil, alguns Estados e Municípios têm feito uso do protesto de CDAs como meio de recuperação de créditos tributário e não tributários.

II. O STJ tem decisões que inadmitem o interesse ao Ente Público que justifique o protesto de CDAs, considerando a presunção de certeza e liquidez da mesma.

III. O protesto extrajudicial de CDAs é possível com relação às dívidas tributárias, mas não com relação às não tributárias.

IV. O conceito de tributo para fins de protesto das CDAs é previsto em Portaria Interministerial específica para esse fim.

V. Os contribuintes valer-se-ão como alegação judicial contrária ao protesto das CDAs tratar-se o ato de coação desnecessária em razão da regulação da LEF.

A alternativa que contém todas as afirmativas corretas é:

A) I, II e III.

B) III, IV e V.

C) II, III e IV.

D) I, IV e V.

E) I, II e V.

64 (CEPERJ/ADVOGADO/PROCON/RJ – 2012) As certidões negativas que comprovam a regularidade tributária dos contribuintes são essenciais para a contratação com o Poder Público. Assim, existem situações em que existe dívida tributária mas ocorre a possibilidade de expedição de certidão positiva com efeito de negativa. Das situações abaixo, a que não permite tal expedição é:

A) medida liminar em Mandado de Segurança.

B) depósito integral do valor do tributo.

C) penhora em execução fiscal.

D) recurso administrativo com efeito suspensivo.

E) ação cautelar sem medida liminar.

65 (VUNESP/AUDITOR/SJC/SP – 2015) A Dívida Ativa do ente público

A) compreende os restos a pagar, o serviço da dívida, os depósitos e os débitos de tesouraria.

B) compreende somente as obrigações legais relativas a tributos e seus adicionais.

C) se for executável em até 12 meses, é denominada dívida flutuante, e acima desse prazo, é denominada dívida fundada.

D) decorre apenas de obrigações não adimplidas de empréstimos efetuados pelo ente público.

E) é constituída por créditos do ente público em relação a terceiros, cuja liquidez e certeza foi apurada pela autoridade competente.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	18	B	35	C	52	E
02	A	19	B	36	B	53	B

03	D	20	E	37	D	54	D
04	C	21	B	38	A	55	C
05	E	22	C	39	B	56	A
06	E	23	B	40	C	57	D
07	A	24	B	41	D	58	C
08	E	25	Errada	42	Errada	59	B
09	B	26	Errada	43	Errada	60	C
10	Certa	27	Certa	44	D	61	A
11	Errada	28	C	45	E	62	B
12	B	29	A	46	D	63	E
13	A	30	A	47	E	64	E
14	B	31	D	48	B	65	E
15	E	32	B	49	C		
16	Errada	33	B	50	D		
17	Certa	34	E	51	D		

IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

01 **(CESPE/JUIZ SUBSTITUTO/TRF 5 – 2012) À luz da jurisprudência dos tribunais superiores, assinale a opção correta.**

A) A ausência de notificação ao contribuinte acerca do ato de lançamento do crédito tributário a ele concernente não implica, necessariamente, nulidade do lançamento e da execução fiscal nele fundada.

B) Em embargos à execução, é inadmissível compensar os valores do IR retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual.

C) No caso de mercadoria importada para consumo, o fato gerador do imposto de importação ocorre na data do registro da declaração de importação do bem, devendo a alíquota vigente nessa data ser aplicada no cálculo do imposto.

D) É possível ao juiz, de ofício, conceder ao contribuinte a remissão de crédito tributário vencido há cinco anos ou mais cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R$ 10 mil, prescindindo-se, nesse caso, de prévia verificação da eventual existência de outros débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou à Receita Federal do Brasil.

E) Os estados e o DF são partes ilegítimas na ação de restituição de IR retido na fonte proposta por seus servidores.

02 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/PI – 2012) Assinale a opção correta com relação aos impostos em geral.**

A) O arrematante de produtos importados apreendidos ou abandonados é contribuinte do imposto sobre a importação.

B) A receita líquida do imposto de exportação destina-se à conservação dos portos ou lugares de saída do produto.

C) O Poder Executivo não detém a competência de alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto de exportação, ainda que para ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

D) À luz do CTN, a posse de imóvel por natureza localizado fora da zona urbana do município, tal como definido na lei civil, não é considerada fato gerador para a incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural.

E) A base de cálculo do imposto relativo a produto que, tendo sido apreendido ou abandonado, seja levado a leilão corresponderá à alíquota *ad valorem*.

03 **(CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) Na operação de importação de mercadorias do exterior, somente é devido o ICMS quando da entrada do produto importado no estabelecimento comercial do importador.**

04 **(FGV/Auditor Fiscal Tributário da Receita Municipal/SEFAZ-MT – 2015) É sabido que todos os tributos têm função arrecadatória, ainda que alguns tenham mais acentuada função extrafiscal, buscando, assim, objetivos outros que não apenas o de arrecadar receitas públicas.**

Assinale a opção que indica o tributo com função extrafiscal mais acentuada.

A) Taxa para a expedição de Alvará de Localização.

B) Imposto Sobre Serviços.

C) Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

D) Imposto de Importação.

E) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

05 **(FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Clínica Beta de Imagens Computadorizadas fez um contrato de arrendamento mercantil de máquina de tomografia, que foi importada da China, país sede da empresa arrendante. No entanto, no momento em que a máquina ingressou no país, houve a incidência do IPI e do Imposto de Importação. Com base no caso acima, assinale a afirmativa correta.**

A) O arrendamento mercantil está sujeito apenas ao ISS, por se caracterizar como serviço.

B) Há imposto de importação, mas não há o IPI, já que a máquina é objeto de arrendamento mercantil.

C) A pretendida dupla incidência tributária vilipendia a regra do *bis in idem*.

D) A dupla incidência de impostos traduz ofensa à vedação de bitributação.

E) Há incidência dos dois impostos, já que ocorreram dois fatos geradores distintos.

06 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) A alíquota do Imposto de Importação não pode ser aumentada no curso do exercício financeiro, bem como não pode ser elevada ou reduzida por ato do Poder Executivo.

07 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A base de cálculo do imposto sobre a importação, quando a alíquota seja *ad valorem*, é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou no lugar de entrada do produto no país.

IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO (IE)

08 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) Na operação de exportação de mercadorias, o fato gerador do imposto de exportação ocorre com a expedição da guia de exportação, ainda que esta não seja consumada, sendo, nesse caso, indevida a devolução do imposto pago.

09 (CETRO/Auditor Fiscal Municipal/Prefeitura de São Paulo – SP – 2015) Sobre os impostos de competência da União, assinale a alternativa correta.

A) A base de cálculo do Imposto de Exportação é, quando tratar de produto sujeito à alíquota específica, a unidade de medida adotada pela lei e, tratando-se de produto sujeito à alíquota ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

B) A alíquota do Imposto de Importação não pode ser aumentada no curso do exercício financeiro, bem como não pode ser elevada ou reduzida por ato do Poder Executivo.

C) O IPI é imposto cumulativo, na medida em que se acumula em cada operação, pois incide sobre o insumo e no produto final.

D) A função predominante do ITR é fiscal. Sua alíquota aumenta na medida em que aumenta a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, objetivando desestimular a manutenção de latifúndios.

E) O lançamento dos Impostos Extraordinários serão feitos de ofício.

10 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) A base de cálculo do Imposto de Exportação é, quando tratar de produto sujeito à alíquota específica, a unidade de medida adotada pela lei e, tratando-se de produto sujeito à alíquota *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

IMPOSTO DE RENDA (IR)

11 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 1 – 2013) Para a incidência do imposto de renda das pessoas físicas, considera-se, independentemente da denominação dos rendimentos e da nacionalidade da fonte, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título.

12 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 1 – 2013) Como forma de fortalecer o papel do Estado no desenvolvimento econômico, a legislação referente ao imposto de renda prevê o favorecimento das empresas públicas e das sociedades de economia mista, dando-lhes tratamento distinto ao dado às demais pessoas jurídicas.

13 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ocorre, entre outras hipóteses, com a expectativa do direito a renda ou proventos pela realização de trabalho ou negócio jurídico remunerado.

14 **(FUNIVERSA/ Analista de Gestão Administrativa – Contabilidade/UEG – 2015) Tendo em vista a obrigatoriedade de retenção de tributos por órgãos e entidades públicas, é correto afirmar que**

A) se estende, em todos os casos, às entidades federais orçamentariamente independentes.

B) se estende às entidades estaduais, nas mesmas condições exigíveis das federais.

C) inclui o ISS, quando o serviço está sujeito à sua incidência.

D) no caso do IR, se aplica a todas as esferas da Administração.

E) estão sujeitas à retenção das contribuições federais as autarquias e fundações estaduais e municipais.

15 **(ESAF/ARFB – 2012) As seguintes hipóteses de rendimentos estão sujeitas ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda devido pelas pessoas físicas, EXCETO:**

A) os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos.

B) os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais.

C) os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte.

D) os ganhos de capital auferidos pela pessoa física na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

E) os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

16 **(ESAF/PGFN – 2012) Sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, julgue os itens a seguir, para então assinalar a opção que corresponda às suas respostas.**

I. Como renda deve-se entender a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, na forma de um acréscimo patrimonial, ao longo de um determinado período de tempo.

II. Tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva.

III. Limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões não necessariamente guardam estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte.

IV. Embora haja diversas teorias que se destinem a delinear o conceito de renda, em todas prevalece a ideia de que haja a necessidade de seu confronto com o conjunto de desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas.

V. Pode-se afirmar, a partir de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, que o conceito legalista/fiscalista de renda, assim considerado aquilo que a legislação do imposto de renda estabelecer que é, está ultrapassado.

Estão corretos apenas os itens:

A) II, IV e V.

B) I, II e III.

C) II, III, IV e V.

D) I, II, IV e V.

E) todos os itens estão corretos.

17 **(FGV/VIII/OAB – 2012) Mário inscreveu-se no programa de incentivo à aposentadoria mediante indenização, promovido pela empresa em que trabalha. A respeito do caso proposto, assinale a afirmativa correta.**

A) Mário pagará imposto de renda, já que o valor recebido tem natureza salarial.

B) Mário não pagará imposto de renda, já que se trata de verba especial.

C) Mario não pagará imposto de renda, já que o valor recebido tem caráter indenizatório.

D) Mário pagará imposto de renda, em homenagem ao princípio da isonomia.

18 **(TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A base de cálculo do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.**

19 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) NÃO incide imposto de renda sobre valores recebidos a título de:

A) indenização por dano moral.

B) aluguel.

C) *royalties*.

D) honorários.

E) pró-labore.

20 (MPF/PROCURADOR DA REPÚBLICA/MPF – 2013) É correto afirmar que:

A) Lei ordinária é o diploma legislativo hábil a criar todo e qualquer tributo;

B) O legislador ordinário, à vista da vaguidade do preceito constitucional (art. 153, III) pode dizer livremente o que significa a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”;

C) O legislador ordinário pode determinar a incidência do imposto de renda sobre indenizações, posto constituem acréscimo ao patrimônio;

D) A liberdade do próprio legislador complementar para alterar definição do conceito de renda encontra limites decorrentes do significado da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” utilizada pela Lei Maior para atribuir competência impositiva à União.

21 (CETRO/PGM/CAMPINAS/SP – 2012) As indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional estão isentos de Imposto de Renda.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

22 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 1 – 2013) O imposto sobre produtos industrializados, apesar de constituir importante instrumento de política econômica, desestimula o setor exportador, pois incide sobre a produção industrial destinada a outros países.

23 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Não é necessário lei complementar para instituir

A) empréstimos compulsórios.

B) Imposto sobre Produtos Industrializados.

C) impostos residuais.

D) Imposto sobre Grandes Fortunas.

24 (ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/PGFN – 2015) Não é fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:

A) o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados para comércio.

B) a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina do confeccionador.

C) a operação efetuada fora do estabelecimento industrial.

D) o reparo de produtos com defeito de fabricação, mediante substituição de partes e peças, mesmo quando a operação for remunerada.

E) o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, desde que na residência do preparador.

25 (FUNIVERSA/Delegado de Polícia/PC-DF – 2015) Considerando o sistema tributário nacional e os tributos da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, assinale a alternativa correta.

A) O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou operações relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) também incide sobre o ouro e, nesse caso, sendo este definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, estará sujeito à incidência do imposto na operação de destino.

B) A instituição do IPTU pelo Distrito Federal poderá contemplar a progressividade em razão do valor do imóvel, mas as alíquotas não poderão variar de acordo com a localização do imóvel.

C) O IPI deve ser seletivo em razão da essencialidade do produto que recebe o gravame tributário.

D) A União tem competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e, conforme a Emenda Constitucional n.° 42/2003, essa competência tributária poderá ser delegada ao município, que instituirá, fiscalizará e cobrará o ITR, desde que isso não resulte na redução do imposto ou em qualquer outra forma de renúncia fiscal.

E) Eventual instituição do imposto sobre grandes fortunas, de competência da União, poderá ser feita por intermédio de lei ordinária aprovada pelo Senado e pela Câmara dos Deputados.

26 (FGV/IX OAB – 2012) Acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, assinale a afirmativa que contempla duas de suas características.

A) É imposto ordinário e caracterizado pela seletividade.

B) É imposto real e caracterizado por ser direto.

C) É imposto monofásico e qualificado como indireto.

D) É imposto interno e lançado por declaração.

27 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2014) Raquel, violonista, Flávia, flautista e Beatriz, pianista, também são cantoras de música popular brasileira. Essas três artistas brasileiras decidiram, em novembro de 2013, gravar um DVD com canções, cujas letras e melodias são de autores brasileiros. Decidiram produzir o DVD no Estado do Ceará, porque, além de ser mais barato do que produzi-lo em outro Estado, ou até mesmo no exterior, foram informadas de que o DVD já estaria nas lojas a tempo para as vendas de Natal. A criação desse DVD:

A) está sujeita ao ICMS, nas vendas dos DVDs pelos estabelecimentos varejistas aos consumidores finais.

B) está sujeita ao Imposto sobre Produtos Industrializados, na fase de multiplicação industrial de seus suportes materiais gravados.

C) está sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, relativamente à gravação das canções.

D) não está sujeita a imposto algum, desde a gravação do videofonograma até sua comercialização no varejo, porque Raquel, Flávia e Beatriz são brasileiras.

E) não está sujeita a imposto algum, desde a gravação do videofonograma até sua comercialização no varejo, porque os autores das canções são brasileiros.

28 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) Ressalvada a hipótese de resistência da Administração Tributária, não incide correção monetária sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF)

29 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) O saque em caderneta de poupança não atrai a incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, nem sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, visto que a referida operação não se enquadra em seu fato gerador.

30 (FCC/Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual/SEFAZ-PE – 2015) Sobre os impostos em espécie, é correto afirmar:

A) Incide ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

B) O IPI poderá ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

C) O II terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.

D) O IR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

E) O IOF não se submete ao princípio da anterioridade, assim como ao princípio da anterioridade nonagesimal.

31 (ESAF/ATRFB – 2012) O ouro, quando não for considerado como simples metal, mas definido em lei como ativo

financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do ____________________________. Esse imposto é devido na operação _____________. Está sujeito à alíquota ________________________, já estabelecida na Constituição. O produto da arrecadação pertence _________________________.

A) ICMS / de origem / máxima / ao Estado.

B) ICMS / de destino / máxima / ao Estado de destino.

C) IOF / de origem / mínima / ao Estado e ao Município de origem.

D) IOF / de origem / máxima / À União e, compartilhadamente, ao Estado e Município de origem.

E) IOF / de destino / mínima / ao Estado e ao Município de destino.

32 (FCC/ANALISTA JUDICIÁRIO/TRF 2 – 2012) Dentre outros, são impostos do Distrito Federal e da União, respectivamente, aqueles

A) sobre propriedade de veículos automotores e sobre transmissão *causa mortis*, de bens ou direitos.

B) sobre operações de crédito e câmbio e sobre prestação de serviços de comunicações.

C) sobre doação de quaisquer bens ou direitos e sobre operações relativas a títulos ou valores imobiliários.

D) referentes ao exercício da competência residual e sobre operações relativas a prestação de serviço de transporte interestadual.

E) sobre produtos industrializados e sobre doação de bens móveis, imóveis ou de direitos.

33 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) A base de cálculo do imposto incidente sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, é, quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

34 (CESPE/JUIZ FEDERAL/TRF 1 – 2013) Dado seu caráter regressivo, o imposto sobre propriedade territorial não desestimula a manutenção de propriedades improdutivas.

35 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) O fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural incide sobre a propriedade do imóvel, não bastando a posse para a incidência do tributo.

36 (FGV/Procurador do Município, 3ª Categoria (P3)/PGM – Niterói – 2014) Assinale a opção que indica o tributo que, atendidas determinadas condições estabelecidas na Constituição Federal, pode ser fiscalizado e cobrado pelos Municípios.

A) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

B) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

C) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).

D) Taxa pela Emissão de Passaporte (TEP)

E) Imposto de Exportação (IE).

37 (PGR/Procurador da República – 2015) Indique a opção correta:

A) A base de cálculo do Imposto Territorial Rural – ITR é o valor da terra nua tributável, que é o valor do imóvel excluído valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens e florestas plantadas.

B) A tributação do lucro líquido de uma empresa pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, instituída pela União Federal, configura dupla imposição vedada porque decorrente do mesmo fato gerador.

C) Estabelecimento prestador de serviços está situado em determinado município, mas a efetiva prestação do serviço ocorre em outro município, e ambos se consideram competentes para a cobrança do ISS. Nesse quadro, exsurge um conflito aparente de competência, que se resolve com a interferência do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

D) O art. 150, IV, da Constituição Federal estabelece o não confisco como princípio a ser aplicado aos tributos, vale dizer, a restrição não se aplica as multas tributárias.

38 (FCC/AFTE/SP – 2013) Imposto Territorial Rural competirá ao Município de localização da propriedade e será repartido proporcionalmente quando a propriedade ultrapassar os limites de um único território municipal.

39 (FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS – 2015) No que se refere aos impostos sobre o patrimônio imobiliário, assinale a alternativa que contém afirmativa correta.

A) Não se sujeita ao IPTU, mas ao ITR, o imóvel que, embora situado na zona urbana, comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

B) O lançamento do ITR não ocorre por homologação, mas de ofício.

C) A base de cálculo do ITR compreende as construções e as pastagens cultivadas.

D) As alíquotas do ITR variam entre 1% e 25%, conforme a área total e o grau de utilização do imóvel.

40 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) A função predominante do ITR é fiscal. Sua alíquota aumenta na medida em que aumenta a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, objetivando desestimular a manutenção de latifúndios.

41 (VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) Os Municípios podem optar, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, pela fiscalização e cobrança do Imposto Territorial Rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, caso em que, do produto da arrecadação do referido imposto, terão direito a:

A) vinte e dois e meio por cento.

B) vinte e cinco por cento.

C) trinta por cento.

D) cinquenta por cento.

E) totalidade.

42 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, em se tratando da “área de reserva legal”, é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício da isenção vinculado ao ITR, sendo que as áreas de preservação permanente não sofrem a obrigatoriedade do mencionado registro.

43 (VUNESP/Delegado de Polícia Civil de 1ª Classe/PC-CE – 2015) Determina a Constituição Federal que o imposto sobre a propriedade territorial rural não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.

Referida determinação implica em

A) isenção.

B) imunidade.

C) remissão parcial.

D) remissão total.

E) anistia.

44 (FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS – 2015) O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) é

A) de competência da União e do Município onde está localizado o imóvel.

B) de competência da União; é possível ao Município onde está localizado o imóvel somente fiscalizara cobrança do imposto.

C) de competência da União; é possível ao Município onde está localizado o imóvel somente cobrar o imposto.

D) de competência da União, porém é possível ao Município onde está localizado o imóvel fiscalizar e cobrar o

imposto.

45 (FCC/Analista de Controle Externo-Atividade Jurídica/TCE-CE – 2015) O ITR

A) tem a Prefeitura como sujeito ativo da respectiva relação jurídico-tributária, substituindo-se à União no exercício da função de fiscalização e cobrança desse imposto.

B) terá a arrecadação repartida entre a União e a Prefeitura, nos casos de esta optar pelo exercício das funções de fiscalização e cobrança desse imposto.

C) incidirá, em detrimento da cobrança do IPTU, sobre a propriedade localizada em área urbana utilizada para a exploração extrativa vegetal.

D) será cobrado conjuntamente com o IPTU, de competência municipal, sobre propriedades rurais situadas nas zonas urbanas, definidas em lei municipal, que contem com determinados melhoramentos construí- dos ou mantidos pelo Poder Público.

E) não pode ser exigido inclusive sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário ou arrendatário que não possua outras propriedades.

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

46 (FCC/AUDITOR/TCE/AM – 2015 – ADAPTADA) Medida provisória, editada pelo Presidente da República, que institua o imposto sobre grandes fortunas será compatível com a Constituição da República, que prevê expressamente esse tributo dentre os de competência da União, devendo produzir efeitos desde a data de sua edição, se for convertida em lei até o último dia do exercício financeiro em que foi editada.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO *CAUSA MORTIS* E DOAÇÃO (ITCMD)

01 (CESPE/NOTÁRIO/TJ/ES – 2013) Assinale a opção correta acerca do imposto de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).

A) Por ser tributo real, o ITCMD não pode ser progressivo.

B) A competência para a instituição do ITCMD é da União no território do DF.

C) A competência para a instituição do ITCMD é dos municípios e do DF.

D) A instituição do ITCMD relativo a bens imóveis e respectivos direitos compete ao município da situação do bem e ao DF.

E) A instituição do ITCMD relativo a bens móveis, títulos e créditos compete ao estado onde se processa o inventário ou o arrolamento, ou onde tiver domicílio o doador, ou ao DF.

02 (FCC/DPE-SP/Defensor Público – 2015) A respeito da incidência do imposto por transmissão *causa mortis* e doações – ITCMD, é correto afirmar:

A) É isento do ITCMD o herdeiro que levanta valores depositados em nome do *de cujus* a título de fundo de garantia por tempo de serviço e PIS-PASEP, não recebidos em vida pelo titular.

B) Em falecendo o cônjuge meeiro antes de ultimada a partilha do cônjuge pré-morto ambas as heranças deverão ser inventariadas e partilhadas cumulativamente, desde que os herdeiros sejam os mesmos. Incidir-se-á o ITCMD de uma única vez, compreendendo o todo dos bens apurados no inventário conjunto.

C) Realizar-se-á o fato gerador do ITCMD quando se verificar cessão gratuita pura e simples de herdeiro na ação de arrolamento.

D) O herdeiro assistido pela Defensoria Pública, que goza dos benefícios da justiça gratuita, é isento do recolhimento do ITCMD ao final da ação de inventário, pois é pessoa hipossuficiente na forma da lei.

E) Após a promulgação da Constituição de 1988, a alíquota a ser aplicada, quando se fizer necessário o recolhimento do ITCMD, é aquela vigente no momento em que se ultimar o inventário.

03 (FCC/Juiz Substituto/TJ-SC – 2015) Klaus, viúvo, domiciliado em Blumenau/SC, faleceu em 2013 e deixou bens no valor de R$ 1.800.000,00 a seus quatro filhos: Augusto, Maria, Marcos e Teresa. Augusto, domiciliado em Chapecó/SC, em pagamento de seu quinhão, recebeu o terreno localizado em Maringá/PR. Maria, domiciliada em Belo Horizonte/MG, renunciou a seu quinhão a favor de sua irmã, Teresa. Marcos, domiciliado em São Paulo/SP, em pagamento de seu quinhão, recebeu o montante depositado na conta corrente que Klaus mantinha em São Paulo e com o imóvel localizado à beira-mar, em Torres/RS. A Teresa, domiciliada em Campo Grande/MS, em pagamento de seu quinhão, couberam os bens móveis deixados pelo falecido. Marcos renunciou ao imóvel localizado em Torres a favor de sua irmã, Teresa. O processo judicial de arrolamento dos bens deixados por Klaus correu em Blumenau/SC. Considerando as informações acima e a disciplina estabelecida na Constituição Federal acerca da sujeição ativa do ITCMD, compete ao Estado de

A) São Paulo o imposto sobre a renúncia de Marcus em relação ao terreno recebido, pois essa renúncia caracteriza doação e o doador está domiciliado em São Paulo.

B) Santa Catarina o imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* do terreno recebido por Augusto.

C) Santa Catarina o imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* de todos os bens deixados por falecimento de Klaus.

D) Mato Grosso do Sul, Estado de domicílio de Teresa, o imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis* dos bens móveis recebidos por ela.

E) Minas Gerais o imposto incidente sobre a transmissão *inter vivos*, não onerosa, de bens móveis integrantes do quinhão recebido por Teresa, em razão da renúncia efetivada por Maria.

04 **(ESAF/ARFB – 2012) Sobre o imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, de competência dos Estados e do Distrito Federal, assinale a opção INCORRETA.**

A) Sua incidência é legítima no caso de inventário por morte presumida.

B) Não incide sobre os honorários do advogado contratado pelo inventariante, com a homologação do juiz.

C) Sua existência não obsta que se utilize o valor do monte-mor como base de cálculo da taxa judiciária.

D) Não é exigível antes da homologação do cálculo do valor do bem transmitido.

E) É calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

05 **(FGV/AFTE/BA – 2014) Com referência à competência para exigir o pagamento do imposto *causa mortis* e *doação*, analise as afirmativas a seguir.**

I. Tratando-se de bens imóveis e respectivos direitos, o Estado competente para exigir o imposto será o da situação do bem ou do Distrito Federal.

II. Se a mutação patrimonial envolver sucessão aberta no exterior, a competência transmuda-se para o local do óbito.

III. Com relação a títulos, competente será o Estado onde o inventário ou o arrolamento se processar.

IV. No que diz respeito aos bens móveis, a competência, no caso de doação, é do domicílio do donatário, mesmo se residente no exterior.

Assinale:

A) se somente as afirmativas I e III estiverem corretas.

B) se somente as afirmativas III e IV estiverem corretas.

C) se somente as afirmativas I e IV estiverem corretas.

D) se somente as afirmativas II e III estiverem corretas.

E) se somente as afirmativas II e IV estiverem corretas.

06 **(FGV/JUIZ DE DIREITO/TJ/AM – 2013) Na partilha de patrimônio comum entre os irmãos Joaquim e Renato, constituído de dois imóveis (um no valor de R$ 600.000,00 e outro no valor de R$ 1.000.000,00), três cenários se desenham:**

I. No primeiro deles, Joaquim fica com o imóvel de valor menor, cabendo a Renato o imóvel de maior valor, sem qualquer tipo de compensação de Renato em favor de Joaquim;

II. No segundo cenário, observada a mesma divisão de imóveis, Renato compensa Joaquim com a diferença em dinheiro equivalente à partilha igualitária do patrimônio comum, pagando-lhe R$ 200.000,00;

III. No terceiro cenário Renato adquire integralmente a parte de Joaquim no patrimônio comum, pagando-lhe R$ 800.000,00.

Com relação aos cenários apresentados, assinale a afirmativa verdadeira.

A) No cenário (I) será devido tributo ao Município, sobre a doação de R$ 400.000,00.

B) No cenário (II) será devido tributo ao Município, sobre a transmissão de imóveis por ato *inter vivos*, no valor do imóvel que ficou exclusivamente no domínio de Renato (R$ 1.000.000,00).

C) No cenário (III) será devido tributo ao Estado, sobre a transmissão de imóveis por ato *inter vivos*, no valor de R$ 800.000,00.

D) No cenário (II) será devido tributo ao Estado, sobre a transmissão de imóveis por ato *inter vivos*, no valor pago por Renato a Joaquim (R$ 200.000,00).

E) No cenário (I) será devido tributo ao Estado, sobre a doação de R$ 200.000,00.

07 **(FGV/VIII/OAB – 2012) O Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) de quaisquer bens e direitos terá suas alíquotas máximas fixadas pelos Estados competentes para a sua instituição.**

08 **(FCC/Auditor-Substituto de Conselheiro/TCM-RJ – 2015) O ITCMD**

A) é devido em favor do Estado do domicílio do donatário, no caso de doações de bens móveis.

B) poderá ser progressivo, a despeito da inexistência de disposição expressa autorizando a progressividade das

alíquotas do ITCMD no texto constitucional.

C) é devido em favor do Estado do donatário para o caso de doações de imóveis localizados no exterior, desde que o donatário seja domiciliado no Brasil.

D) é devido em partes iguais aos Estados envolvidos, sempre que haja pluralidade de domicílios civis.

E) poderá ser cobrado concomitantemente com o ITBI na hipótese de transmissão de bens móveis.

09 (CS-UFG/Procurador/AL-GO – 2015) Na competência tributária dos Estados se encontra o Imposto sobre a Transmissão *causa mortis* e Doações (ITCD) que tem como fato gerador a transmissão de propriedade por evento *causa mortis* ou doações *inter vivos* a qualquer título. No exercício da competência tributária desse imposto,

A) a fixação de alíquotas progressivas de ITCD é vedada aos Estados, de acordo com o STF, considerando a ausência de dispositivo constitucional que assim os autorize como previsto para o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

B) as doações de caráter condicionado não se encontram no âmbito da competência tributária dos Estados, na medida em que representam transmissão de caráter oneroso, sujeita ao Imposto sobre a Transferência de Bens Imóveis (ITBI).

C) o exercício da competência tributária pelos Estados encontra limite no princípio constitucional do não confisco que tem no ITCD uma compreensão tarifada, na medida em que fixada alíquota máxima de 8% (oito por cento).

D) o princípio da capacidade contributiva não vincula o legislador em matéria de ITCD, considerando que o próprio texto constitucional determina sua aplicação aos impostos de caráter pessoal.

10 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Conhecido representante do empresariado nacional é condenado a pagar multa por infrações. Carecedor de recursos disponíveis, empreende uma campanha de doações por meio da internet, e recebe recursos de doadores domiciliados no mesmo Estado e em outros Estados. A autoridade fazendária estadual de seu domicílio notifica o donatário a pagar o Imposto Sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens ou direitos – ICD – calculado sobre o total recebido, de R$ 10 milhões. A autoridade fazendária:

A) agiu corretamente, pois o ICD é devido em favor do Estado do donatário no caso de doações de bens móveis.

B) cobrou o ICD em excesso, pois nas doações de bens móveis o imposto é devido em favor do Estado em que tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

C) deveria ter cobrado o ICD dos doadores, por se tratarem das pessoas que possuem a respectiva capacidade contributiva.

D) agiu corretamente, pois nos casos em que o ICD não é pago pelo doador, no caso das doações oriundas de outros Estados, a responsabilidade passa a ser do donatário.

E) não poderia ter cobrado o ICD, no caso, pois o tributo só incide nas doações realizadas por meio de escritura pública.

11 (FCC/AFTE/SP – 2013) Imposto sobre Doações e Transmissão de bens *causa mortis*, relativamente aos direitos sobre imóveis, competirá ao Estado de localização do bem, e, relativamente a créditos, competirá ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento.

12 (FCC/AFTE/SP – 2013) Perseu morava e trabalhava na cidade de Natal-RN, era casado e tinha três filhos. Quando em férias com a família na cidade de Angra dos Reis-RJ veio a falecer em razão de acidente de automóvel. A data do óbito foi 15/6/2012. Após sua morte, por ocasião do processamento do inventário em Natal, apurou-se que Perseu era proprietário de uma casa em Angra dos Reis, de um apartamento em Natal e de uma coleção de moedas raras. Com respeito ao ITCMD, em relação:

I. à casa em Angra dos Reis, parcela de 50% do imposto é devida ao Estado do Rio de Janeiro, local de falecimento de Perseu, e parcela de 50% ao Estado do Rio Grande do Norte, local de processamento do inventário.

II. ao apartamento de Natal e à coleção de moedas raras, o imposto é devido ao Estado do Rio Grande do Norte.

III. à coleção de moedas raras, o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro, por ter sido o local de falecimento de Perseu.

IV. à casa em Angra dos Reis, o imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro, o Estado de situação do bem imóvel.

V. à coleção de moedas raras, o imposto não é devido, em razão de imunidade constitucionalmente prevista.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) I e III.

C) III e V.

D) II e IV.

E) IV e V.

13 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) O lançamento do Imposto sobre heranças e doações é feito, em princípio, por declaração. O contribuinte oferece ao Fisco os elementos necessários ao respectivo cálculo.

14 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) O Imposto sobre heranças e doações terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Poder Executivo.

15 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/RJ – 2013) Acerca do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, assinale a alternativa correta.

A) relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado da situação dos bens, títulos ou créditos.

B) Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

C) Terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

D) Terá suas alíquotas máximas fixadas por lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal aos quais compete.

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS)

16 (CESPE/PGE/PI – 2014 – ADAPTADA) Ao comerciante de boa-fé não é permitido o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, ainda que demonstrada a veracidade da compra e venda.

17 (CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) Não se considera fato gerador do ICMS a exclusiva movimentação física de mercadorias de determinada empresa, sendo necessária, para a incidência desse tributo, a denominada circulação jurídica, ou seja, aquela proveniente de aquisições ou vendas efetivadas mediante contratos mercantis que caracterizem transferência da titularidade.

18 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/RO – 2013) No que se refere ao ICMS, assinale a opção correta.

A) Legislação estadual pode estabelecer tratamento tributário mais benéfico referente ao ICMS, desde que haja acordo nesse sentido entre os estados e o Distrito Federal.

B) Legislação estadual pode estabelecer a base de cálculo do ICMS, mesmo que contrarie norma geral constante de lei complementar federal.

C) Em se tratando de imunidade tributária, a legislação ordinária estadual pode estabelecer se o crédito de ICMS deve ou não ser estornado.

D) Somente por deliberação entre os estados e o Distrito Federal é que se pode fazer uso de crédito no caso de isenção tributária.

E) Norma estadual não pode estabelecer o não aproveitamento do crédito relativo ao imposto do ICMS, mesmo havendo tratamento diferenciado, como, por exemplo, isenção de tributo.

19 (CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) A regra constitucional de não cumulatividade do ICMS pressupõe que, na venda não tributada de um produto, o crédito correspondente à sua aquisição não poderá ser aproveitado e, na compra não tributada, não haverá compensação de crédito na venda correspondente.

20 **(CESPE/CONTADOR/CNJ – 2012) A base de cálculo do ICMS para operação com mercadorias é o valor destas, incluindo importâncias acessórias, tais como seguros e fretes pagos pelo comprador, excluídos os descontos incondicionais.**

21 **(CESPE/DPE/RO – 2012) Determinado estado da Federação afastou benefício de não pagamento de ICMS sobre cosméticos, estabelecido por convênio do CONFAZ, regularmente instituído pelos estados e pelo Distrito Federal. O referido estado considerou-se prejudicado em razão de a importação e a exportação de tais produtos serem realizadas por distribuidores localizados em seu território. A União interveio, estabelecendo que sobre tais produtos incidisse a redução tributária inicialmente estabelecida, igualando, assim, as alíquotas de ICMS, dada a forte crise econômica internacional. Considerando essa situação hipotética, assinale a opção correta.**

A) A intervenção da União só seria legítima em relação aos produtos destinados à exportação, dado seu interesse no equilíbrio da balança comercial.

B) É legítima a intervenção da União, em face do perigo que a ação unilateral do estado poderia causar à economia nacional.

C) O benefício concedido refere-se à imunidade objetiva, autorizada pela CF, e independe de intervenção dos entes políticos.

D) A redução tributária refere-se ao instituto de isenção precedida de convênio, necessário no que se refere ao ICMS.

E) O instituto aplicável, no caso, é a imunidade, dada a possibilidade de interferência da União tanto na instituição do tributo quanto na do benefício.

22 **(CESPE/DPE/RO – 2012) Acerca do ICMS, assinale a opção correta.**

A) Quando a mercadoria destinar-se a consumidor final que se localize em outro estado e não seja contribuinte do ICMS, a alíquota praticada será a interna, do estado de origem.

B) O contribuinte poderá creditar-se do ICMS pago quando da aquisição de matéria-prima, ainda que a saída seja isenta do pagamento, desde que o tributo tenha sido efetivamente pago.

C) O contribuinte que deixar de lançar crédito de ICMS em período de apuração anterior poderá corrigir monetariamente os valores para recomposição das perdas.

D) O ICMS é imposto não cumulativo, de competência da União, cobrado pelo estado, sendo parte do produto de sua arrecadação destinada ao município da localização do contribuinte.

E) A não cumulatividade do ICMS pode ser afastada a critério do ente tributante para efetuar a cobrança por meio de estimativa do total de vendas.

23 **(CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) Os municípios podem conceder incentivos fiscais referentes ao ICMS.**

24 **(CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) Os estados e o DF podem estabelecer alíquotas internas de ICMS inferiores às previstas para as operações interestaduais.**

25 **(CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) O Senado Federal pode fixar a alíquota máxima do ICMS.**

26 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-SE – 2015) Uma lei estadual que concede alíquota diferenciada de ICMS sobre importação de produtos realizada por porto localizado em seu território,**

A) é constitucional, pois está dentro da competência dos Estados-membros instituir e modificar alíquotas dos impostos de sua competência.

B) pode ter alíquotas diferenciadas de ICMS, uma vez que se trata de imposto seletivo.

C) é inconstitucional sem que haja decisão unânime do CONFAZ autorizando os Estados-membros a conceder benefícios fiscais.

D) somente o CONFAZ pode conceder benefícios fiscais relativamente ao ICMS.

E) somente poderá ser concedido por lei complementar federal, pois em razão da uniformidade geográfica, as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão os mesmos para todos os Estados e para o Distrito Federal.

27 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) No que se refere ao ICMS, assinale a opção correta.

A) Não incide ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

B) A base de cálculo do ICMS compreende o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure simultaneamente fato gerador de IPI e de ICMS.

C) Esse imposto é o único tributo incidente sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do Brasil.

D) É facultado ao Senado Federal, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta de seus membros e aprovada por dois terços deles, o estabelecimento das alíquotas mínimas nas operações internas.

E) Incide ICMS sobre as operações de importação e as que destinem mercadorias para o exterior.

28 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Em decorrência de imunidade tributária, o ICMS NÃO pode ser cobrado em relação:

A) à conferência de bens imóveis ao capital de sociedades, em aumento de capital.

B) à venda de mercadorias tendo como destino partidos políticos, para aplicação direta na atividade política aprovada pelo Tribunal Regional Eleitoral.

C) a prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens, de recepção livre e gratuita.

D) à importação de bens na modalidade “importação por encomenda” realizadas em favor de entidade religiosa (templo de qualquer culto).

E) à prestação de serviço de provimento de acesso à internet, na modalidade “Serviço de Valor Adicionado”.

29 (VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Comerciante utiliza notas fiscais de compras de mercadorias para aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS e, posteriormente, a empresa fornecedora daqueles bens tem suas atividades encerradas, e reconhecidas pelo Fisco como inidôneas as notas fiscais por ela emitidas. Diante de tal situação,

A) nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, logo, no caso, irrelevante a boa ou má-fé dos envolvidos nas operações.

B) a boa-fé do comerciante não impede que seja apurada a veracidade daquelas transações comerciais que originaram as notas fiscais declaradas inidôneas.

C) a boa-fé do comerciante que utilizou aquelas notas fiscais declaradas inidôneas impede que seja autuado pelo Fisco.

D) a má-fé do emitente das notas fiscais contamina as operações subsequentes, invalidando-as e autorizando a autuação.

30 (FCC/Juiz Substituto/TJ-AL – 2015) Um estabelecimento comercial atacadista de São Sebastião/AL realiza operações internas e interestaduais com mercadoria sujeita à incidência do ICMS, e não incluída no regime de substituição tributária.

Em conversas com seu contador, o proprietário dessa empresa foi alertado sobre mudanças ocorridas no texto da Constituição Federal, relacionadas com as alíquotas aplicáveis a diversas operações com essa mercadoria.

Considerando o que dispõe a Constituição Federal a respeito de alíquotas do ICMS, esse contribuinte deverá adotar, em 2016, a alíquota

A) interna, nas operações interestaduais com contribuintes, e a alíquota interestadual, nas operações interestaduais com consumidores finais.

B) interna, nas operações com consumidores finais, tanto internas como interestaduais.

C) interestadual, nas operações interestaduais com contribuintes, e a alíquota interna, nas operações interestaduais com consumidores finais.

D) interna, nas operações internas com contribuintes, e a alíquota interna, nas operações interestaduais com consumidores finais.

E) interestadual, nas operações interestaduais, tanto com destinatários contribuintes, como com consumidores finais não contribuintes.

31 (FCC/Juiz Substituto/TJ-AL – 2015) De acordo com o disposto na Lei Complementar n° 87/1996 e na Lei Complementar n° 116/2003, o ICMS

A) não incide, por expressa determinação constitucional, sobre a prestação de serviço de transporte com início em Maceió/AL e término em Brasília/DF, pois o Distrito Federal não é Estado federado, nem é tampouco dividido em Municípios.

B) incide sobre prestação de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

C) não incide sobre a entrada, no território do Estado alagoano, de lubrificantes e combustíveis líquidos, derivados de petróleo, adquiridos em operação interestadual, por empresa localizada no Município de Marechal Deodoro/AL, para uso e consumo desse estabelecimento adquirente

D) incide sobre a prestação de serviços de organização de festas (bufê) e sobre o fornecimento de alimentação e bebidas nelas servidos.

E) incide sobre a entrada de bem importado do exterior, por pessoa física não contribuinte habitual do imposto, para seu uso e consumo.

32 (ESAF/ARFB – 2012) Assinale, entre as hipóteses abaixo, a única que constitui hipótese de incidência do ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A) Fornecimento de alimentação e bebidas em restaurante ou estabelecimento similar, sem a previsão na respectiva lei estadual.

B) Saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.

C) Comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

D) Alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

E) Operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à utilização direta em processo subsequente de industrialização.

33 (ESAF/ARFB – 2012) A Constituição Federal prevê que o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Sobre a não cumulatividade do ICMS, assinale a opção correta.

A) Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, independentemente de haver decisão reconhecendo que o contribuinte de direito não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo.

B) Nas operações interestaduais, o creditamento do ICMS na operação subsequente deve corresponder ao montante que foi efetivamente recolhido na operação anterior.

C) No caso de a mercadoria ser alienada, intencionalmente, por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, o contribuinte, se desejar, poderá efetuar a anulação do crédito correspondente à diferença entre o valor referido e o que serviu de base ao cálculo na saída respectiva.

D) Viola o princípio da não cumulatividade a vedação ao creditamento do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram isentas.

E) O registro tardio dos créditos, por inércia do contribuinte, não é vedado. Todavia, fica afastada a possibilidade de correção de tais créditos, na medida em que foi ele próprio quem lhe deu causa.

34 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) No sistema tributário brasileiro adotou-se, com relação à não cumulatividade do ICMS, a técnica de:

A) apuração em cascata.

B) imposto sobre imposto.

C) base sobre base.

D) apuração periódica.

E) apuração do imposto cobrado.

35 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) A empresa Ômega importou determinado produto industrializado que utiliza em sua cadeia produtiva. A empresa observou que o Fisco Estadual incluiu na base de cálculo do ICMS devido, o valor do IPI. Nesse caso:

A) o Fisco Estadual está correto, incluindo-se o IPI na base de cálculo do ICMS nas operações internacionais.

B) o Fisco Estadual está errado, por se tratar de operação entre pessoas jurídicas e não para o consumidor final da mercadoria.

C) o Fisco Estadual só pode inserir o IPI na base de cálculo do ICMS quando o produto adquirido for destinado à industrialização.

D) o Fisco Estadual está correto, por se tratar de operação internacional entre contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias.

E) o Fisco Estadual só poderá inserir o IPI na base de cálculo do ICMS, no caso das importações, mediante lei complementar.

36 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Sobre os convênios firmados no âmbito do CONFAZ, com referência ao ICMS, assinale a afirmativa correta.

A) Só se aplicam às hipóteses de isenção.

B) Só obrigam os Estados que participaram da reunião que promulgou o convênio.

C) Devem ser ratificados pelos respectivos Poderes Executivos Estaduais.

D) Às reuniões do CONFAZ só são convocados os Estados que pretenderem conceder benefício fiscal.

E) A concessão do benefício dependerá de decisão por maioria absoluta dos Estados.

37 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) O Estado Federal Brasileiro firmou tratado com o Estado Delta, no qual constou uma cláusula concedendo isenção de ICMS. A esse respeito, assinale a afirmativa correta.

A) A cláusula é nula, visto que não há competência do Estado Federal para conceder isenção de imposto de competência de Estado-Membro.

B) A isenção heterônoma é vedada, em todas as hipóteses, pela Constituição Federal Brasileira, em função do pacto federativo.

C) O Estado Federal pratica ato legítimo, inserido dentro de sua prerrogativa de pessoa jurídica de direito internacional público.

D) A cláusula é válida, mas só produzirá efeitos depois que o tratado em questão for aprovado pelo Senado Federal, na qualidade de representante dos Estados-Membros.

E) O Estado Federal não se confunde com a União, sendo pessoa jurídica de direito público interno, pelo que não poderia conceder a isenção.

38 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) A empresa Alpha Máquinas Ltda. pretende fazer uso de créditos tributários de ICMS que lhe foram transferidos pela empresa MAGIC S/A Exportadora de Materiais Metálicos, conforme permissivo da lei estadual da época da transferência, que repete os termos da LC 87/1996. Entretanto, a Fazenda Estadual, por meio de decreto, veio a limitar a utilização dos créditos de ICMS, não permitindo que Alpha faça a compensação de todos os créditos de exportação transferidos de MAGIC S/A, com os seus débitos próprios. A esse respeito, assinale a afirmativa correta.

A) A Fazenda Estadual está correta, uma vez que o Estado tem legitimidade para regular a transferência dos créditos tributários.

B) A LC n. 87/1996 é norma de eficácia contida, devendo ser regulamentada pela Fazenda Estadual, pelo que legítima

a limitação imposta pelo Estado.

C) O direito à transferência de créditos deve ser interpretado restritivamente, pelo que correta a Fazenda ao estabelecer limites para sua utilização.

D) O decreto regulamenta a lei, não seria possível limitar por meio de decreto a utilização dos créditos do ICMS.

E) O decreto tem atribuições de regulamentar o texto da lei, criando instrumentos de controle e limite de utilização dos créditos tributários.

39 (FCC/Juiz Substituto/TJ-AL – 2015) O Regulamento do ICMS de um determinado Estado brasileiro, aprovado por decreto subscrito por seu Governador, criou a seguinte norma (hipotética), para ser aplicada pelas autoridades julgadoras do Tribunal Administrativo Tributário daquele Estado:

"A multa aplicada nos termos do artigo "x" poderá ser dispensada ou reduzida por órgão julgador administrativo, desde que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, e não implique falta de pagamento do imposto."

De acordo com que o CTN dispõe a respeito de dispensa ou de redução de penalidades, a referida norma

A) não poderia ter sido criada por meio de decreto estadual.

B) não poderia ter sido criada, pois representa hipótese de extinção do crédito tributário, não contemplada no CTN.

C) só poderia ter sido criada por lei complementar estadual.

D) não poderia ter sido criada, pois representa hipótese de exclusão do crédito tributário, não contemplada no CTN.

E) pode reduzir penalidades, nos termos estabelecidos por lei complementar estadual, mas não poderia tê-las dispensado.

40 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) A empresa Alpha desenvolve a atividade empresarial de manutenção das estações de rádio base de telefonia celular. A esse respeito, assinale a afirmativa correta.

A) A empresa recolhe o ICMS devido sobre sua atividade, que se vincula ao serviço de comunicação.

B) A empresa fica imune ao recolhimento do ICMS, dado que sua atividade fim não é comunicação.

C) Há isenção de pagamento do ICMS na hipótese, em função de ser prestação interna de serviços.

D) O serviço é acessório ou suplementar ao de comunicação e não é fato gerador do imposto.

E) O serviço é vinculado ao de comunicação, que dele depende, pelo que há de recolher o ICMS.

41 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) L. A. Comércio, Construções e Imobiliária Ltda. insurge-se em face da exigência do Secretário de Fazenda do Estado do Maranhão, que lhe exige o pagamento do ICMS sobre a importação de ladrilhos e pisos de cerâmica advindos do exterior, insumos que, segundo alega, são destinados à sua atividade fim, construção civil, e que só eventualmente utiliza insumos importados para elaborar seu produto final, os imóveis. Dessa forma, recolhe ISSQN. A esse respeito, é correto afirmar que:

A) razão assiste ao Secretário de Estado, já que na hipótese incide o ICMS, mesmo que o importador não seja contribuinte habitual do imposto e que a importação seja eventual.

B) a empresa não é contribuinte do ICMS, mas sim do ISSQN, já que sua atividade fim representa um serviço e, desta forma, não recolhe o imposto que está sendo cobrado.

C) a empresa só deveria pagar o ICMS se fosse importadora habitual de insumos para sua atividade fim, o que não acontece e, portanto, não deve pagar o ICMS.

D) o Secretário de Estado está correto, já que a empresa apenas alegou, quando deveria ter provado, que os insumos seriam utilizados em sua atividade fim.

E) a empresa, para não pagar o ICMS, deverá comprovar a sua qualidade de contribuinte inscrita junto à Fazenda Municipal.

42 (FGV/VIII/OAB – 2012) O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidirá sobre as operações que destinem mercadorias e serviços ao exterior.

43 (FMP/Defensor Público Substituto/DPE-PA – 2015) Assinale a alternativa CORRETA.

A) Segundo entendimento do STF não incide o ICMS sobre a importação de mercadorias por pessoas jurídicas não contribuintes do mencionado imposto, mesmo no período posterior à Emenda Constitucional n° 33/2001, ainda que haja a respectiva modificação na legislação complementar e estadual contemplando tal incidência.

B) O Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos não pode ser progressivo, na esteira do atual entendimento do STF.

C) Conforme decisão do STF, em sede de repercussão geral, é constitucional a exigência do estorno proporcional dos créditos fiscais do ICMS pela entrada de mercadorias cuja saída do estabelecimento ocorra com base de cálculo reduzida.

D) Na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais concedidos nas operações mercantis.

E) É inconstitucional, de acordo com o entendimento do STF, a legislação estadual instituidora do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, considerando a inexistência de legislação complementar.

44 (FCC/AFTE/PE – 2014) A Companhia dos Calçados, sociedade varejista de sapatos, foi incorporada pela empresa São José Calçados, que também desempenha a mesma atividade econômica. Na qualidade de sucessora e incorporadora, informou a operação societária à Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco, requerendo a alteração do cadastro de contribuinte do ICMS e de suas filiais localizadas no respectivo território. Ocorre que o Estado de Pernambuco lavrou auto de infração em desfavor da São José Calçados, exigindo-lhe o ICMS sobre todo o estoque contido na sede da incorporada e de suas filiais na data da incorporação. Na situação hipotética apresentada,

A) incide ICMS, já que, apesar de ter ocorrido uma sucessão empresarial, que é uma operação societária, houve circulação de mercadoria.

B) incide ICMS, de maneira que o valor recolhido gerará crédito do citado imposto, para compensar com as vindouras operações relativas à circulação de mercadorias, observando, dessa forma, o princípio da não cumulatividade.

C) não incide ICMS, tendo em vista que ocorreu uma sucessão empresarial, que é um ato societário, de modo que não existiu operação comercial relativa à circulação de mercadoria.

D) não incide ICMS, pois as empresas, na qualidade de sociedades dedicadas ao comércio varejista de sapatos, não são contribuintes do referido imposto.

E) não incide ICMS, porque são imunes ao referido imposto as transmissões de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

45 (FCC/AFTE/PE – 2014) A empresa Linho e Linha, indústria que desenvolve atividade têxtil, com sede no Município de Santa Cruz do Capibaribe-PE, em face de uma crise assolou seu seguimento na região. Com o propósito de obter recursos para honrar os compromissos que havia assumido, resolveu, então, alienar dezessete máquinas de confecção de roupas, as quais foram adquiridas pela empresa Corte e Costura, sediada no Município de Recife-PE. Nesse caso, a empresa Linho e Linha:

A) deverá pagar ICMS sobre a operação envolvendo a venda das máquinas de confecção de roupas, porque, na qualidade de adquirente dos equipamentos, é a contribuinte do imposto.

B) deverá pagar ISSQN sobre a operação envolvendo a venda das máquinas de confecção de roupas, pois as máquinas serão empregadas na prestação de serviços de confecção.

C) não deverá pagar ICMS sobre a operação envolvendo a venda das máquinas de confecção de roupas, pois não houve circulação de mercadoria, mas transferência, a título oneroso e não habitual, de titularidade de bem do ativo fixo.

D) deverá pagar ICMS sobre a operação envolvendo a venda das máquinas de confecção de roupas, uma vez que houve circulação de mercadoria, na medida em que houve negócio jurídico por meio do qual se transferiu para outrem, a título oneroso, o domínio de bens móveis.

E) deverá pagar o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas sobre a operação envolvendo a venda das máquinas de confecção de roupas, já que o destinatário dos produtos está sediado em outro município.

46 (FCC/AFTE/PE – 2014) O ICMS:

A) terá as alíquotas mínimas estabelecidas pelo Senado Federal, nas operações interestaduais, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, devendo o CONFAZ, por meio de convênio, fixá-las.

B) não poderá, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, ter alíquotas internas inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal.

C) incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

D) compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

E) incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, desde que seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

47 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2014) Com o objetivo de evitar a chamada “guerra fiscal” no âmbito do ICMS, a Constituição Federal, no seu art. 155, inciso II, c/c § 2º, inciso XII, alínea “g”, determina que a concessão de certos benefícios fiscais aos sujeitos passivos desse imposto só seja levada a efeito quando essa concessão for autorizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, nos termos do que estabelece a Lei Complementar: no caso, a Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. De acordo com essa lei complementar e com os dispositivos citados da Constituição Federal, NÃO está sujeita à autorização do CONFAZ, no que diz respeito ao ICMS, a:

A) inclusão de mercadoria na sistemática de retenção antecipada do imposto, por substituição tributária.

B) redução de base de cálculo.

C) outorga de isenções.

D) redução de alíquota, de 17% para 3%.

E) concessão de crédito presumido.

48 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) É devido o diferencial de alíquotas do ICMS pelo contribuinte de ICMS:

A) destinatário de mercadorias destinadas a seu uso e consumo ou ao ativo imobilizado, em operações interestaduais.

B) sobre o valor agregado a cada operação de mercadorias em que haja alteração nas alíquotas do imposto estadual.

C) nas operações de importação em que não houvera a incidência anterior do imposto.

D) nas entradas de mercadorias decorrentes de operações interestaduais nos casos em que a alíquota aplicável à revenda é superior à da operação de compra.

E) nas operações de venda de mercadorias que industrializar, quando o produto resultante estiver sujeito à alíquota distinta da alíquota aplicáveis à aquisição das respectivas matérias-primas, produtos intermediários e demais insumos.

49 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Em face de situação de calamidade pública que está a afetar dramaticamente determinada região do Estado, o Governador do Estado decide instituir diversas medidas com o intuito de mitigar o impacto fiscal sobre a população e, em particular, dos contribuintes estabelecidos nas regiões afetadas, e decide também apelar a outros órgãos e autoridades para que adotem medidas em favor do interesse público que atenuem a situação daquela população sofrida. É considerada uma medida válida a:

A) remissão, por meio de Decreto Estadual, de dívidas tributárias de micro e pequenas empresas das áreas afetadas.

B) dispensa, por meio de ato do Secretário de Fazenda, da constituição do crédito tributário pelos agentes fiscais

estaduais contra contribuinte das áreas afetadas.

C) instituição, mediante Lei Complementar nacional, de empréstimo compulsório junto aos contribuintes de outros Estados para a realização de investimento público nas áreas afetadas.

D) celebração de Convênio, no âmbito do CONFAZ, seguido da correspondente ratificação e incorporação à legislação estadual, mediante Decreto, para a outorga de isenção do ICMS para determinadas operações com mercadorias destinadas às áreas afetadas.

E) outorga de Regime Especial de Tributação, em favor de contribuintes substitutos tributários, para redução a zero da margem de valor agregado a ser utilizado para o cálculo do ICMS a ser antecipado nas operações de venda de mercadorias destinadas às regiões afetadas.

50 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Sobre a guerra fiscal entre os Estados e Distrito Federal, é correto afirmar que:

A) um Estado pode conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS desde que haja autorização de todos os demais Estados, o que ocorre pela aprovação de um Convênio no âmbito do CONFAZ.

B) benefícios fiscais relativos ao ICMS podem ser unilateralmente concedidos pelos Estados, por meio de Regimes Especiais ou Termos de Acordo entre o Fisco e o contribuinte.

C) as questões relativas à concessão unilateral de isenções do ICMS só afeta os contribuintes localizados nos Estados de destinação dos produtos.

D) como a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS afeta indiretamente as receitas dos Municípios, em decorrência da repartição da arrecadação do ICMS, os Municípios devem ser previamente consultados, e devem manifestar sua concordância com relação à concessão de determinado benefício.

E) para eliminar a guerra fiscal, é necessário instituição de regras por meio de Lei Complementar.

51 (FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) Aplica-se ao regime jurídico atribuído ao princípio da não cumulatividade para o ICMS,

A) o princípio constitucional que pode ser observado na composição das normas aplicáveis ao ICMS, a critério do legislador complementar.

B) o regime, segundo o qual todas as aquisições de bens e serviços efetuados pelo contribuinte propiciam um crédito para abatimento de suas próprias operações e prestações sujeitas ao ICMS.

C) a metodologia de cálculo que pode ser alterada pelos Estados, mediante a edição de Lei Estadual.

D) a regra segundo a qual as aquisições de bens e serviços realizadas em um Estado só propiciam o crédito para as operações de saída tendo como destinatários contribuintes localizados no mesmo Estado.

E) o crédito sobre as operações e prestações anteriores será mantido, mesmo não havendo a cobrança do ICMS nas exportações de mercadorias ao exterior.

52 (FCC/MPE/PA – 2014) Sobre a Lei Complementar nº 87/1996 – Lei Kandir, é correto afirmar que:

A) Institui imunidades tributárias relativas ao ICMS dos Estados e Distrito Federal, dentre elas as operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial e operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.

B) Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

C) É a lei instituidora do ICMS dos Estados e Distrito Federal, bem assim das hipóteses de imunidade, isenção e não incidência.

D) É a lei instituidora do IMCS dos Estados e Distrito Federal e a lei instituidora do ISS dos Municípios, fixando as hipóteses de incidência e não incidência.

E) Dispõe sobre o ICMS dos Estados e Distrito Federal, mais precisamente de sua instituição, base de cálculo e contribuintes, além das imunidades e hipóteses de não incidência.

53 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/AP – 2014) Tendo em vista o disposto na Constituição Federal, é correto afirmar:

A) ICMS e IPI poderão incidir sobre operações relativas à energia elétrica.

B) O Estado do Amapá ao definir por lei as alíquotas de ICMS a serem aplicadas nas operações internas deve obrigatoriamente aplicar a seletividade, tendo em vista a essencialidade das mercadorias e dos serviços envolvidos.

C) Tendo em vista a não incidência de ICMS nas operações que destinem mercadorias ao exterior, é vedado o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

D) O IPI não deve integrar a base de cálculo do ICMS quando a operação realizada entre contribuintes for relativa a produto destinado ao uso e consumo do destinatário e configurar fato gerador dos dois impostos.

E) Contribuinte do ICMS estabelecido no Amapá deve pagar o imposto referente às suas aquisições interestaduais de produtos destinados ao seu uso e consumo, sendo que a alíquota a ser aplicada deve corresponder ao diferencial entre a interna e a interestadual para cada produto adquirido.

54 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/AP – 2014) Pessoa física domiciliada em Florianópolis-SC recebe em sua casa notebook para uso domiciliar adquirido por meio de compra feita pela internet diretamente de empresa de informática estabelecida em São Paulo. Com base na Constituição Federal, considere as seguintes afirmações a respeito da cobrança do ICMS devido nesta operação:

I. A alíquota do imposto a ser cobrada do contribuinte paulista deve ser a interestadual.

II. O Estado de Santa Catarina deve receber o imposto calculado com diferencial de alíquota (alíquota interna menos a interestadual).

III. O contribuinte paulista deve pagar imposto à alíquota interna ao Estado de São Paulo e o Estado de Santa Catarina nada recebe de imposto por essa operação.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) II e III.

B) I.

C) II.

D) III.

E) I e II.

55 (FCC/JUIZ DE DIREITO/TJ/AP – 2014) O Estado do Amapá, pretendendo atrair empresas de outros estados para seu território, institui lei ordinária estadual concedendo isenção de ICMS por 5 anos nas saídas de mercadorias em operações estaduais para aquelas empresas que ali se estabelecerem no biênio 2014/2015.

Tendo em vista o disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, é correto afirmar:

A) Se o Estado do Amapá optasse por conceder créditos presumidos de ICMS ao invés de isenção, não haveria necessidade de autorização por meio de convênio autorizativo do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

B) Há a necessidade de que haja convênio autorizativo do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) para que a iniciativa legislativa do Estado do Amapá seja considerada constitucional.

C) O Estado do Amapá atuará dentro de seus limites de competência, tendo em vista que há veículo normativo legal concedendo a isenção, sendo dispensada autorização prévia por convênio, por não se tratar de benefício ou de incentivo fiscal.

D) A iniciativa estatal é inconstitucional porque somente lei complementar pode conceder isenção de ICMS, desde que haja autorização do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) por meio de convênio.

E) O convênio autorizativo do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) é obrigatório para a concessão da isenção do ICMS, sendo suficiente para sua celebração que quatro quintos dos estados presentes à reunião deliberativa concordem com a concessão.

56 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Considerando as regras constantes da Constituição Federal, o ICMS.

I. Terá seu regime de compensação do imposto disciplinado por lei complementar.

II. Incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual

e intermunicipal e de telecomunicação.

III. Incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

IV. Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante pago nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

V. Terá seu valor calculado, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, mediante a aplicação da alíquota interestadual, quando o destinatário estiver inscrito na repartição fiscal.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I, II e IV.

B) III, IV e V.

C) I, II e III.

D) I, III e V.

E) II, IV e V.

57 (FCC/AFTE/RJ – 2014) As alíquotas internas hipotéticas das mercadorias de origem nacional a seguir relacionadas, praticadas pelo Estado do Rio de Janeiro, são respectivamente: sal – 12%; confecções – 18%; óleo diesel – 12%. Supondo que contribuintes do regime normal de apuração tenham efetuado, em uma determinada data, as seguintes vendas:

– Atacadista Daniel, localizado em Niterói-RJ, vendeu R$ 100.000,00 de sal a supermercado de Brasília-DF;

– Indústria Isaías, localizada em Macaé-RJ, vendeu R$ 100.000,00 de confecções à empresa distribuidora de energia elétrica do Acre;

– Distribuidora Ezequiel, localizada em Petrópolis-RJ, vendeu R$ 100.000,00 de óleo diesel a posto de combustíveis de Palmas-TO.

O valor total do ICMS devido ao Estado fluminense referente a essas operações é:

A) R$ 42.000,00.

B) R$ 21.000,00.

C) R$ 30.000,00.

D) R$ 14.000,00.

E) R$ 24.000,00.

58 (FCC/AFTE/RJ – 2014) Considere as proposições a seguir:

I. Pessoa física que, uma única vez, importa equipamento do exterior para utilização em tratamento de saúde, não é considerada contribuinte, devido a falta de habitualidade na prática do fato gerador e a ausência de intuito comercial.

II. O armazém-geral fluminense será responsável pelo ICMS incidente na saída de mercadoria depositada por contribuinte, quando ocorrer inadimplência do depositante, devedor original da obrigação tributária.

III. No caso de uma empresa transportadora, que realiza apenas prestação de serviço de transporte intramunicipal na cidade do Rio de Janeiro, adquirir lubrificantes derivados de petróleo de fornecedor de outro Estado, não haverá ICMS a ser pago ao Estado do Rio de Janeiro, em virtude da imunidade constitucional para as operações interestaduais com tal mercadoria e, também, em virtude de o destinatário não ser contribuinte do ICMS.

Está INCORRETO o que se afirma em:

A) II e III, apenas.

B) I, apenas.

C) II, apenas.

D) III, apenas.

E) I, II e III.

59 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) O princípio da não cumulatividade referente ao ICMS pretende a:

A) cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for cobrado em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante devido nas anteriores pelo mesmo ou outro Município.

B) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante efetivamente pago nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

C) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante efetivamente pago nas anteriores pelo mesmo ou outro Município.

D) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

E) não cumulatividade do tributo, prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores exclusivamente pelo mesmo Estado ou Distrito Federal.

60 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Considere as seguintes afirmações:

I. Com relação ao ICMS cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária e definir seus contribuintes.

II. Resolução do Senado Federal estabelecerá as alíquotas mínimas para a cobrança do IPVA instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal.

III. Não incide ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, mas incide sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I.

B) II.

C) II e III.

D) I e II.

E) III.

61 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Com relação ao ICMS, é correto afirmar que:

A) deverá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

B) é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas mediante resolução.

C) incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção gratuita ou onerosa.

D) os Estados e o Distrito Federal não poderão cobrar tributo na entrada de mercadorias ou bens importados do exterior, sendo exclusividade da União tributar as operações de comércio externo.

E) lei complementar não deve tratar da base de cálculo do imposto, sendo esta uma atribuição exclusiva da lei de cada Unidade da Federação.

62 (FCC/AFTE/SP – 2013) O Estado de Santa Catarina por meio das Leis n^{os} 1.212/2001 e 1.214/2001 concedeu incentivos de ICMS de várias espécies (isenção, redução de alíquotas e de base de cálculo, créditos presumidos, prazo adicional de pagamento e diferimento) aplicáveis, conforme o caso, a operações internas, interestaduais e de importação. Não houve convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ entre os Estados e o Distrito Federal. Por entender prejudicial aos interesses da população de seu Estado, o Governador do Estado do Rio Grande do Sul propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do Estado de Santa Catarina a fim de ver declarados inconstitucionais os dispositivos destas leis que contrariavam o texto constitucional. O Governador do Estado do Rio de Janeiro, por também entender que seria prejudicial aos interesses da população de seu Estado os aludidos benefícios fiscais, requereu a sua admissão no feito na

qualidade de *amicus curiae*. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente, considere:

I. Caso o Estado do Rio Grande do Sul tivesse anteriormente concedido benefícios fiscais de ICMS semelhantes aos concedidos pelo Estado de Santa Catarina, não haveria vício de inconstitucionalidade, pois na hipótese de existência de igualdade no ilícito há convalidação do benefício fiscal concedido posteriormente.

II. A necessidade de deliberação dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do CONFAZ contempla a isenção, a redução de base de cálculo, a concessão de créditos presumidos e a redução a 12% na alíquota do ICMS nas operações internas praticadas por contribuintes catarinenses.

III. No que concerne ao ICMS, cabe ao Senado Federal regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

IV. Não obstante haver atribuição constitucional de competência tributária ao Estado de Santa Catarina para legislar sobre ICMS, a concessão dos benefícios fiscais depende da celebração de convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ, razão pela qual a falta de convênio ofende as disposições constitucionais.

V. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo e legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não cumulativo.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) I e V.

C) II e III.

D) III e IV.

E) IV e V.

63 (FCC/AFTE/SP – 2013) Com respeito à Lei Complementar 24/1975 e aos convênios autorizativos para concessão de benefícios fiscais do ICMS, celebrados no âmbito do CONFAZ, considere:

I. Haverá necessidade de convênio para a concessão de isenções, reduções da base de cálculo e concessões de créditos presumidos, mas não para benefícios financeiro-fiscais concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus com o ICMS.

II. Os convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, as quais se realizarão com a presença de representantes de quatro quintos, pelo menos, das Unidades da Federação. A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados.

III. A revogação total ou parcial dos convênios dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes na reunião do CONFAZ.

IV. Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação pelo Poder Executivo das Unidades da Federação presentes na reunião que concedeu o benefício de decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo previsto na legislação.

V. Mesmo as Unidades da Federação que não se tenham feito representar na reunião, embora regularmente convocadas, estão obrigadas pelos convênios ratificados.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) I e II.

B) I e IV.

C) II e V.

D) III e IV.

E) III e V.

64 (FCC/AFTE/SP – 2013) ICMS, nas operações com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, competirá a dois estados, sendo repartido entre os Estados de origem e de destino.

65 (FCC/AFTE/SP – 2013) ICMS, nas operações que destinem mercadorias para exterior, caberá ao Estado de origem da mercadoria, não importando a Unidade da Federação em que se localiza o porto em que foram despachadas.

66 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Um comerciante que promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento gera:

A) ao mesmo tempo a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).

B) a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação principal).

C) a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação principal) e, posteriormente, a obrigação de pagar o imposto devido (obrigação acessória).

D) ao mesmo tempo a obrigação de pagar o imposto devido e de emitir a nota fiscal correspondente (obrigações principais).

E) a hipótese de incidência (obrigação principal), ocorrendo o fato gerador após a quitação do imposto devido com a emissão da nota fiscal correspondente.

67 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) As prestações de serviços sujeitas ao ICMS são aquelas relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, exclusivamente.

68 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) O ICMS é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

69 (PUC/PR/JUIZ DE DIREITO/TJ/PR – 2014) Acerca do ICMS é CORRETO afirmar:

I. Como imposto não cumulativo, haverá compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ainda que sobre estas tenha ocorrido isenção, salvo previsão legal em contrário.

II. Há incidência sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto e qualquer que seja a sua finalidade.

III. Não incide sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita ou onerosa.

IV. Incide sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

A) Somente as alternativas II e IV estão corretas.

B) Todas as alternativas estão corretas.

C) Somente as alternativas I e III estão corretas.

D) Somente a alternativa IV está correta.

70 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/PA – 2014) Assinale a alternativa correta acerca do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), segundo a disciplina constitucional que lhe é conferida.

A) A isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

B) Poderá ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

C) Será seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

D) Incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

E) Incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços prestados a destinatários no

exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

71 **(VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/RJ – 2014) De acordo com o regramento constitucional, é correto afirmar, a respeito do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), que atenderá ao seguinte:**

A) a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

B) a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, implicará crédito para compensação com o montante nas operações ou prestações seguintes.

C) poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

D) poderá ser cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

72 **(MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2013) Não incide ICMS (Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, quanto a operações com livros, jornais e periódicos, inclusive sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de tais produtos.**

73 **(MPF/PROCURADOR DA REPÚBLICA/MPF – 2013) Empresa de construção civil fabrica pré-moldados sob medida em sua sede em determinado estado-membro e os utiliza em obra contratada em unidade federativa diversa. Adquirido o material no estado-membro, instituidor de alíquota de ICMS mais favorável, é compelida, no estado-membro destinatário, à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS. À vista deste enunciado, aponte a alternativa correta:**

A) A empresa de construção civil é consumidora das mercadorias que adquire e emprega nas obras que executa, sujeitando-se ao recolhimento da diferença de ICMS na aquisição de bens e serviços.

B) Pré-moldados fabricados pela empresa e usados em obras sob empreitada da mesma, devem ser considerados como mercadoria em sentido estrito, para fins de incidência do ICMS, caracterizada verdadeira circulação de produtos.

C) As construtoras que adquirem material em Estado-membro instituidor de alíquota de ICMS mais favorável não estão compelidas, ao utilizarem essas mercadorias como insumo em suas obras, à satisfação do diferencial de alíquotas de ICMS do Estado-membro destinatário, uma vez que são, de regra, contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência dos Municípios.

D) Os pré-moldados fabricados pela empresa e utilizados em obras contratadas por ela, não se configurando como bens do ativo fixo imobilizado transferido de localidade, configura fato gerador do ICMS, no caso, só exigível na origem.

74 **(UEPA/AFTM/PA – 2013) Sobre a isenção tributária é correto afirmar que:**

A) a isenção é um benefício tributário, sem repercussão financeira, podendo ser concedida, no caso do ICMS, por Lei estadual.

B) a isenção é um benefício tributário que para ser concedido, no caso do ICMS, precisa de aprovação no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) e adequação à LRF.

C) a isenção por ser uma Limitação ao Poder de Tributar prevista na Constituição Federal, prescinde de lei.

D) a isenção deriva de ato de política pública para atração de investimentos regionais, daí dispensar adequação financeira.

E) o diferimento é uma modalidade de isenção, segundo o STF, daí também prescindir de adequação financeira.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTORES (IPVA)

75 **(CESPE/ADVOGADO DA UNIÃO/AGU – 2012) A concessão de benefícios fiscais relativos ao imposto sobre a propriedade de veículo automotor depende de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária.**

76 **(CESPE/DPE/RO – 2012) No que diz respeito ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), assinale a opção correta consoante a CF e a jurisprudência.**

A) É legítima a cobrança do IPVA com base de cálculo em tabela de preço estabelecida pela FIPE, desde que exista lei autorizando a secretaria de fazenda a adotar os meios necessários para a atualização do valor venal dos veículos automotores.

B) Cabem ao município a instituição e a cobrança do IPVA dos veículos registrados em sua circunscrição.

C) Somente mediante convênio celebrado entre os entes tributantes, é possível conceder benefício fiscal relativo ao IPVA.

D) Em caso de arrendamento mercantil, o arrendante é responsável solidário para o adimplemento da obrigação tributária.

E) Dada a inexistência de restrição constitucional à incidência de IPVA sobre os automóveis, é legítima a incidência desse imposto sobre as embarcações e aeronaves regularmente registradas no ente político instituidor da exação, porquanto ambas são movidas por propulsão própria.

77 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL – 2015) João adquiriu um veículo automotor novo, de procedência estrangeira, pelo valor de € 30.000,00 (trinta mil euros).**

A lei do IPVA do Estado de domicílio de João estabelece que o fato gerador do IPVA relativo a propriedade de veículo novo, importado do exterior, ocorre na data do desembaraço aduaneiro do veículo. Essa lei, porém, nada diz a respeito da regra de conversão do valor do bem, da moeda estrangeira constante da documentação de importação, para a moeda nacional, para fins de lançamento do imposto.

Considerando o que dispõe o CTN,

A) a taxa de câmbio a ser utilizada para cálculo do valor tributário do bem, em moeda nacional, para fins de lançamento, será a mesma utilizada para cálculo do ICMS.

B) o lançamento do IPVA incidente sobre a aquisição da propriedade desse veículo não poderá ser feito, pois a regra de conversão do valor tributário deveria estar prevista na lei que instituiu esse imposto.

C) a taxa de câmbio a ser utilizada para cálculo do valor tributário do bem, em moeda nacional, para fins de lançamento, será a mesma utilizada para cálculo do Imposto de Importação.

D) o lançamento do IPVA incidente sobre a aquisição da propriedade desse veículo será feito em moeda estrangeira.

E) como o valor tributário do bem estava expresso em moeda estrangeira, sua conversão em moeda nacional, para fins de lançamento, será feita ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

78 **(FGV/XI OAB – 2013) Com relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), assinale a afirmativa correta.**

A) É instituído pela União e repartido com o Estado em que tenha sido licenciado o veículo.

B) É instituído pelo Estado e repartido com o Município em que tenha sido licenciado o veículo.

C) É instituído pelo Estado em que tenha sido licenciado o veículo, que ficará com a integralidade do produto da arrecadação.

D) É instituído pelo Município em que tenha sido licenciado o veículo, que ficará com a integralidade do produto da arrecadação.

79 **(FCC/AFTE/RJ – 2014) De acordo com o que estabelece a Constituição Federal, o IPVA é tributo de competência estadual e 50% de sua receita deve ser repassada aos municípios, observados os critérios constitucionais para isso.**

Nesse sentido, considere:

I. As atribuições do Estado do Rio de Janeiro para arrecadar o crédito tributário do IPVA e para fiscalizá-lo são delegáveis aos municípios fluminenses, relativamente aos veículos neles licenciados.

II. A competência do Estado do Rio de Janeiro para instituir o IPVA é delegável aos municípios fluminenses, em cujos territórios os proprietários de veículos tenham seus domicílios.

III. Caso o Estado do Rio de Janeiro decida por não exercer sua competência tributária, tal fato só deferirá essa competência aos municípios fluminenses que tiverem veículos licenciados em seus territórios.

IV. O Estado do Rio de Janeiro tem competência legislativa plena, em relação ao IPVA, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal e na Constituição Estadual Fluminense.

V. O fato de os municípios fluminenses terem direito a receber 50% da receita do IPVA não retira a competência do Estado do Rio de Janeiro para legislar sobre esse imposto, mas permite o compartilhamento da atividade legislativa, em relação às obrigações tributárias acessórias.

Com base no CTN, está correto o que se afirma APENAS em:

A) IV e V.

B) I e II.

C) III e V.

D) II e III.

E) I e IV.

80 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) O lançamento do IPVA é feito de ofício e sua alíquota é fixa.

81 (FCC/JATTE/SEFAZ-PE) De acordo com a Lei Estadual nº 10.849/1992, NÃO ocorreu o fato gerador do IPVA

A) na data em que a Importadora e Revendedora de Veículos Importados Osaka Ltda., domiciliada em Camaragibe/PE, promoveu o desembaraço aduaneiro de veículo novo, fabricado no Japão, com a finalidade de ser utilizado exclusivamente pelos funcionários graduados dessa empresa.

B) no momento em que a Igreja da Fé sem Limites, domiciliada em Caruaru/PE, vendeu veículo usado de sua propriedade, utilizado exclusivamente na realização de cultos pelo interior do Brasil, para um de seus fieis, domiciliado na mesma cidade.

C) no momento em que Márcia, domiciliada na cidade de Recife/PE, portadora de deficiência física e beneficiária da isenção do IPVA, efetuou a doação de seu veículo automotor a seu filho Sérgio, que não é portador de deficiência física e que também é domiciliado no Recife.

D) em 16 de setembro de 2014, data em que Mário, domiciliado em Caruaru/PE, adquiriu de seu primo Celso, domiciliado em Parnaíba/PI, veículo usado, com o IPVA pago ao Estado do Piauí até o exercício de 2013, inclusive.

E) no momento da incorporação de veículo usado, de procedência nacional, registrado e licenciado no Estado de Pernambuco, ao ativo permanente de revendedora de veículos usados, domiciliada em Vitória de Santo Antão/PE.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

01 (CESPE/DPE/RO – 2012) O governo do estado X, preocupado com o aumento considerável de invasões de pessoas de baixo poder aquisitivo em terras públicas com o objetivo de fixar residência nessas terras, resolveu regularizar a situação e atribuiu propriedade aos ocupantes, registrando o título no registro de imóveis. Os municípios passaram a cobrar IPTU dos novos proprietários. Inconformados, os moradores das antigas invasões formalizaram abaixo-assinados e procuraram a DP para reclamar da exação, reclamando da inexistência de abastecimento de água, de canalização de águas e de esgotos sanitários, bem como de iluminação pública; esclareceram, ainda, que a escola pública mais próxima estava localizada a mais de três quilômetros de suas casas. Com base nessa situação hipotética, assinale a opção correta.

A) O município não poderia ter instituído o IPTU sem a garantia do cumprimento da função social da propriedade, devendo aplicar as alíquotas progressivamente no tempo.

B) O município poderia instituir o tributo, desde que presentes, pelo menos, duas das benfeitorias arroladas como inexistentes pelos moradores.

C) Dadas a natureza difusa da exação e a capacidade econômica dos novos contribuintes, deverá a DP ajuizar ação civil pública para obstar a cobrança do tributo.

D) A cobrança do imposto é legal, uma vez que o tributo tem como fato gerador a propriedade de bens imóveis.

E) Sendo o IPTU imposto de natureza pessoal, é ilegítima a sua cobrança de pessoas que não disponham de recurso para seu pagamento, independentemente do título de proprietário.

02 (FGV/Auditor Substituto/TCE-RJ – 2015) O Município Alfa altera a legislação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que, graças às inovações introduzidas, passa a ter alíquotas (i) diferenciadas pela localização do imóvel; e (ii) progressivas conforme o valor do imóvel. Nesse contexto, é correto afirmar que:

A) é constitucional a inovação introduzida no item (i), apenas.

B) é constitucional a inovação introduzida no item (ii), apenas.

C) é constitucional a inovação introduzida em ambos os itens.

D) é inconstitucional a inovação introduzida em ambos os itens, pois a diferenciação e a progressividade de alíquota do IPTU é tema reservado à lei complementar nacional.

E) é inconstitucional a inovação introduzida em ambos os itens, pois nem mesmo por lei complementar se admite a diferenciação e a progressividade de alíquota do IPTU em razão da localização e do valor do imóvel.

03 (CETAP/Analista – Direito/MPCM – 2015) Quanto a progressividade do IPTU, pode-se afirmar:

A) A Constituição Federal de 1988 ao ser promulgada não prévia a progressividade do IPTU.

B) A Constituição Federal de 1988 ao ser promulgada prévia exclusivamente a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, conforme previsão do art. 156, § 1°, I.

C) A Constituição Federal de 1988 ao ser promulgada prévia exclusivamente a progressividade do IPTU no tempo, conforme previsão do art. 182, § 4°, II.

D) A Constituição Federal de 1988 ao ser promulgada prévia a progressividade do IPTU no tempo, conforme previsão do art. 182, § 4°, II e a relativa ao valor do imóvel, conforme previsão do art. 156, § 1°, I.

E) A Constituição Federal de 1988 ao ser emendada para inclusão da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, extinguiu a progressividade do IPTU no tempo.

04 (ESAF/ARFB – 2012) O IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, possui as seguintes características, EXCETO:

A) pode ser progressivo em razão do valor venal do imóvel, o que permite calibrar o valor do tributo de acordo com

índice hábil à mensuração da essencialidade do bem.

B) a progressividade de sua alíquota, com base no valor venal do imóvel, só é admissível para o fim de assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

C) é inconstitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

D) pode ter diversidade de alíquotas no caso de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial.

E) não se admite a progressividade fiscal decorrente da capacidade econômica do contribuinte, dada a natureza real do imposto.

05 (ESAF/ARFB – 2012) A progressividade no tempo das alíquotas do IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, prevista na Constituição Federal, como medida de política pública que busca dar efetividade à função social da propriedade, caracteriza-se pela:

A) seletividade.

B) parafiscalidade.

C) capacidade contributiva.

D) extrafiscalidade

E) essencialidade.

06 (ESAF/PGFN – 2012) De acordo com a jurisprudência do STJ sobre o IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, é INCORRETO afirmar que:

A) é defeso aos municípios aumentarem a base de cálculo do IPTU por meio de decreto.

B) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU tanto o promitente comprador do imóvel quanto o promitente vendedor, podendo ambos figurar conjuntamente no polo passivo em ações de cobrança do imposto.

C) na hipótese em que o lançamento original reportou-se a área menor do imóvel, por desconhecimento de sua real metragem, o imposto pode ser complementado, pois a retificação dos dados cadastrais não significa recadastramento de imóvel.

D) não se permite a revisão do lançamento de IPTU referente a imóvel cujo padrão de acabamento considerado era diferente da realidade, pois neste caso o lançamento complementar decorreria de um simples erro de fato, que não ensejaria a revisão da cobrança.

E) não incide IPTU sobre imóveis objeto de contrato de concessão de direito real de uso, em razão da ausência do fato gerador do tributo.

07 (FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO – 2015) A Constituição Federal, no inciso I do seu art. 156, estabelece:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;"

De acordo com a Constituição Federal, o IPTU está sujeito aos princípios da legalidade,

A) irretroatividade, exceto no que diz respeito ao desmembramento de um município em dois ou mais municípios, anterioridade e anterioridade nonagesimal (noventena).

B) irretroatividade, anterioridade e anterioridade nonagesimal (noventena), sendo que o princípio da noventena não se aplica a fixação da base de cálculo do IPTU.

C) irretroatividade, anterioridade nonagesimal (noventena), não se aplicando o princípio da anterioridade ao exercício em que houver desdobramento de um município em dois ou mais municípios.

D) exceto no que diz respeito à fixação de sua base de cálculo, que pode ser estabelecida por decreto, irretroatividade, anterioridade, mas não está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal (noventena).

E) exceto no que diz respeito à variação de sua alíquota, que pode ser aumentada por decreto, irretroatividade, anterioridade e anterioridade nonagesimal (noventena).

08 (FCC/PGM/SP – 2014) Relativamente aos tributos municipais, é correto afirmar que:

A) o dinheiro arrecadado com os impostos municipais são receitas vinculadas às despesas que estiverem previstas na Lei Orçamentária Anual, não podendo ser desviado para outro fim.

B) todos os impostos de competência do município podem ter alíquotas progressivas de acordo com a base de cálculo.

C) o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS deve ser aplicado em valor fixo anual para todos os serviços.

D) a fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU não se submete à anterioridade nonagesimal, embora tenha que se submeter à anterioridade anual.

E) é inconstitucional fixar para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU a mesma base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* – ITBI.

09 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) O lançamento do IPTU deverá ser feito por homologação.

10 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) No caso do IPTU, se houver enfiteuse, o contribuinte será o titular do domínio útil, bem como se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então, será esse titular da posse o contribuinte.

11 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis:

A) sub-rogam-se na pessoa do respectivo alienante.

B) serão devidos por aquele que assumir esse encargo no contrato entre alienante e adquirente do imóvel.

C) incidem sobre o preço, quando se tratar de arrematação em hasta pública.

D) não são de responsabilidade do adquirente, pois a transmissão desses direitos somente se consuma se quitados tais tributos.

E) serão de responsabilidade do arrematante se o preço alcançado na arrematação não for suficiente para cobrir o débito tributário.

12 (FCC/Analista de Controle Externo – Jurídica/TCE-GO – 2014) Considerando os aspectos da hipótese de incidência, é correto afirmar que o aspecto

A) material do IPTU é o bem imóvel situado na zona urbana.

B) espacial do ICMS incidente sobre importação é o estabelecimento onde ocorrer a entrada física da mercadoria importada do exterior.

C) quantitativo do ISS é o serviço prestado a qualquer título nos limites territoriais do Município tributante.

D) material do ITBI é a transmissão a qualquer título de bens imóveis urbanos.

E) pessoal do IPTU é o proprietário ou possuidor, inclusive na qualidade de locatário, de imóvel urbano.

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

13 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) A modalidade de lançamento adotada no ITBI é

A) lançamento de ofício.

B) lançamento por declaração.

C) lançamento por homologação.

D) tanto lançamento por declaração quanto lançamento por homologação.

14 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) No negócio jurídico constituído por: 1. mútuo bancário para compra de imóvel, 2. compra e venda de imóvel com o produto do mútuo bancário e 3. alienação-fiduciária do imóvel em favor do banco mutuante (em garantia do mútuo), pode haver incidência de ITBI (art. 156, II da Constituição Federal), tendo como fato(s) gerador(es)

A) somente a compra e venda do imóvel e a alienação-fiduciária em garantia.

B) somente a compra e venda do imóvel.

C) o mútuo, a compra e venda do imóvel e a alienação-fiduciária em garantia.

D) somente a compra e venda do imóvel e o mútuo.

15 (CESPE/DPE/DF – 2013) De acordo com a CF, são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não incidindo, portanto, ITBI sobre títulos da dívida agrária por terceiro adquirente.

16 (CESPE/NOTÁRIO/TJ/ES – 2013) Assinale a opção correta no que se refere ao imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI).

A) A competência para instituir o ITBI é dos municípios e do DF, e da União, em território federal que não seja dividido em municípios.

B) O ITBI incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em geral, em realização de capital.

C) O ITBI incide sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica em geral.

D) A instituição do ITBI compete ao estado da situação do bem.

E) A competência para instituir o ITBI é privativa dos estados e do DF.

17 (FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS – 2015) O imposto sobre a transmissão *inter vivos* (ITIV/ITBI) não incide sobre a transmissão de bens ou direitos

A) incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nos termos da Constituição Federal.

B) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for apenas a compra e venda desses bens ou direitos e alocação de bens imóveis.

C) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for apenas a compra e venda desses bens.

D) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for apenas a locação de bens imóveis.

18 (FAURGS/Outorga de Delegação de Serviços Notoriais e Registrais/TJ-RS – 2015) No que se refere ao ITBI, assinale a alternativa que contém afirmativa correta.

A) De competência dos Municípios, o imposto incide sobre todas as transmissões *inter vivos*, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre cessão de direitos a sua aquisição.

B) Incide sobre o valor venal do imóvel, no momento da lavratura da escritura de compra e venda, inclusive sobre as benfeitorias por ventura realizadas até tal momento pelo adquirente.

C) Não incide sobre a transmissão de bens imóveis para integralização de capital subscrito em empresas dedicadas à venda e à locação da propriedade imobiliária.

D) Não pode ter alíquotas variáveis em função do valor venal do imóvel.

19 (FCC/Juiz Substituto/TJ-GO – 2015) Sobre o ITBI é correto afirmar que

A) não incide sobre a promessa de compra e venda de bem imóvel.

B) incide sobre a transmissão, a qualquer título, da propriedade de bens imóveis, por natureza ou acessão física.

C) não incide sobre a cessão de direitos relativos à transmissão de bens imóveis por ato *inter vivos*, a título oneroso.

D) é um imposto de competência municipal e do Distrito Federal, sendo devido ao Município do domicílio do comprador, titular da respectiva capacidade contributiva.

E) não incide sobre a cessão de direitos reais de garantia sobre o bem imóvel.

20 (FCC/AFTE/PE – 2014) De acordo com o CTN e a Constituição Federal, é correto afirmar:

A) A União, na qualidade de pessoa jurídica de direito internacional público, não pode celebrar acordos internacionais para estabelecer a isenção de impostos da competência estadual.

B) Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.

C) A compensação de débitos tributários com precatórios do sujeito passivo contra o mesmo ente político independe de autorização de lei.

D) O ITBI não incide sobre os bens imóveis objeto de usucapião e desapropriação, por serem formas de aquisição originária de propriedade.

E) O valor venal do imóvel, para fins de cálculo do ITBI e do IPTU, deve ser igual, pois ambos os impostos possuem a mesma base de cálculo.

21 (FCC/AFTE/SP – 2013) Imposto sobre Transmissão *inter vivos* competirá ao Estado de localização do bem imóvel, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis.

22 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2013) Assinale a alternativa que apresenta somente um tributo federal, um estadual e um municipal.

A) Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de direitos reais sobre imóveis; imposto sobre prestação de serviços de comunicação; e imposto sobre produtos industrializados.

B) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; e imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

C) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; imposto sobre prestação de serviço de transporte intramunicipal; e imposto sobre a propriedade territorial rural.

D) Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; e imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.

E) Imposto sobre prestação de serviço de comunicação; imposto sobre prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal; e imposto sobre serviços de qualquer natureza.

23 (FCC/PGM/JOÃO PESSOA/PB – 2012) Sobre os tributos municipais é correto afirmar que

A) a base de cálculo da contribuição de melhoria por obra pública Municipal é o valor venal do imóvel adjacente à obra.

B) a taxa de coleta de lixo domiciliar admite que sua base de cálculo corresponda à quantidade de moradores do imóvel atendido pelo serviço.

C) o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis por ato *inter vivos* a título oneroso – ITBI têm como base de cálculo o valor venal do bem.

D) o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –ISS, apesar de ser da competência municipal, é instituído por lei complementar.

E) os serviços de limpeza de vias e logradouros públicos e de segurança pública podem ser remunerados por taxa.

24 (FCC/Juiz Substituto/TJ-GO – 2015) O IPTU,

A) não pode ter alíquotas progressivas porque se trata de imposto real, não se submetendo ao princípio da capacidade contributiva.

B) é um imposto exclusivamente proporcional, de acordo com o valor venal do imóvel.

C) admite progressividade extrafiscal, denominada no tempo, que varia de acordo com o valor venal do imóvel.

D) têm que ter alíquotas progressivas em razão da localização e da destinação do imóvel, submetendo- se ao princípio da capacidade contributiva.

E) poderá ter alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel ou no tempo, e seletivas de acordo com a localização e o uso do imóvel, conforme o caso.

25 (CETRO/AFTM/SP – 2014 – ADAPTADA) A função do ITBI é predominantemente fiscal.

26 (VUNESP/PROCURADOR/SAAE/SP – 2014) Em compra e venda de imóvel, o imposto *inter vivos*:

A) não incide quando o comprador é pessoa jurídica.

B) compete ao Município onde se realiza a transmissão.

C) compete ao Município onde se situa o bem.

D) compete ao Município onde está estabelecido o vendedor.

E) compete ao Município onde está estabelecido o comprador.

27 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Sobre atos jurídicos contidos em uma escritura pública por meio da qual um pai doa ao filho recursos financeiros e ele, com esses recursos, compra um imóvel, no município de Belo Horizonte,

A) pode haver incidência de ITBI, mas não de ITCMD, já que os recursos financeiros são considerados bem móvel e, tal como ocorre com o ITBI, o ITCMD somente incide sobre transmissão de bens imóveis (esse, nos negócios gratuitos, a exemplo de doação; aquele, nos negócios onerosos, a exemplo de compra e venda).

B) incidirão ITBI e ITCMD, não sendo sequer possível que haja ato declaratório de isenção de algum desses impostos, vez que jamais se poderá vislumbrar ato de isenção quando o contribuinte for pessoa natural.

C) poderá incidir, tão-somente, ITCMD, vez que na compra e venda com recursos doados há uma sub-rogação do imóvel no lugar do dinheiro objeto de doação e, por conseguinte, a incidência de ITBI configuraria bis in idem, técnica de tributação vedada pela Constituição Federal.

D) incidirão ITBI (imposto de competência municipal ou do Distrito Federal) e ITCMD (imposto de competência estadual ou do Distrito Federal), salvo hipótese de isenção.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

28 (CESPE/ANALISTA/TC/DF – 2014) Considere que José, domiciliado em Curitiba – PR e proprietário de uma empresa que promove vários cursos no Brasil, tenha elaborado determinado curso no estado onde reside e, posteriormente, ministrou o referido curso no DF. Nessa situação, o tributo de ISS, referente à prestação de serviço no DF, deverá ser recolhido ao município de Curitiba-PR.

29 (CESPE/DPE/DF – 2013) De acordo com o STF, é constitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis.

30 (CESPE/ANALISTA/MPU – 2013) A técnica de resolução legislativa dos conflitos de competência entre o ISS e o ICMS e o IPI resultou na redação de lista taxativa dos serviços tributados pelos municípios. Contudo, quando a prestação dos serviços é efetuada sem o emprego de mercadorias, há incidência do ISS mesmo não contendo tais serviços da referida lista.

31 (CESPE/CONTADOR/CNJ – 2012) O ISS é um tributo municipal previsto na CF e criado por lei complementar federal.

32 (FCC/Procurador do Ministério Público de Contas/TCM-GO – 2015) Em conformidade com a atribuição de competência tributária feita pela Constituição Federal, a tributação

A) das prestações de serviço de comunicação está no campo de incidência do ISS.

B) da transmissão de uma propriedade territorial rural por doação está no campo de incidência do ITR.

C) das prestações de serviço de transporte intramunicipal está no campo de incidência do ISS.

D) da transmissão onerosa de veículo automotor, entre irmãos domiciliados na mesma unidade federada, está no campo de incidência do IPVA.

E) da transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, está no campo de incidência do ITCMD.

33 **(OBJETIVA/Advogado/Prefeitura de Porto Barreiro-PR – 2015) Em relação ao Sistema Tributário Municipal, marcar C para as afirmativas Certas, E para as Erradas e, após, assinalar a alternativa que apresenta a sequência CORRETA:**

( ) O ISS quando “por homologação” tem como formato, o próprio sujeito passivo, a cada fato gerador, calcular o montante do tributo devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta verificar a correção do procedimento.

( ) O ISS está sujeito ao Princípio da Legalidade e não está ao Princípio da Anterioridade, tendo em vista sua finalidade.

( ) O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista prevista em lei própria, ainda que esses serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A) C – C – C.

B) E – E – C.

C) C – E – C.

D) E – C – E.

34 **(VUNESP/Juiz Substituto/TJ-SP – 2015) Na cobrança do ISSQN sobre serviços bancários, é correto afirmar, com base nos atuais julgamentos do STJ, que**

A) a lista de serviços previstos na legislação é taxativa e não admite outras inclusões.

B) a lista de serviços previstos na legislação é taxativa, porém, admite leitura extensiva para serviços idênticos embora com denominações distintas.

C) a lista de serviços previstos na legislação é exemplificativa, logo, admite outras inclusões.

D) a lista de serviços previstos na legislação para a atividade bancária tem tratamento específico porque os serviços bancários têm natureza genérica, sujeitos, portanto, como regra, ao pagamento daquele tributo.

35 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-AL – 2015) Dr. Carlos, Juiz de Direito de comarca do interior do Estado de Alagoas, está analisando vários processos em que o cerne da discussão é a incidência do ISSQN ou, alternativamente, do ICMS. Trata-se de casos em que há, concomitantemente, prestação de serviços e fornecimento de mercadorias.**

Tendo analisado cada um dos casos a ele submetidos à luz da Constituição Federal, da Lei Complementar n° 87/1996 e da Lei Complementar n 116/2003, Dr. Carlos afirmou que:

I. o ISSQN incide sobre as prestações de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n°116/2003, inclusive sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipal e sobre a prestação de serviços de comunicação.

II. o ISSQN incide sobre as prestações de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n°116/2003 e sobre as mercadorias utilizadas nessa prestação, desde que esse fornecimento não esteja expressamente indicado na referida lista como sendo sujeito ao ICMS.

III. o ICMS incide sobre o fornecimento de mercadorias e sobre a prestação de serviços, sempre que o serviço prestado constar da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003, mas a referida lista expressamente sujeitar aquele fornecimento à incidência do ICMS.

Está correto o que Dr. Carlos afirmou em

A) III, apenas.

B) I, II e III.

C) I e III, apenas.

D) II, apenas.

E) II e III, apenas.

36 **(ESAF/ARFB – 2012) Sobre o ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, é INCORRETO afirmar-se que:**

A) no conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto, com o que realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em

matéria tributária, entre as pessoas políticas.

B) na construção civil, a dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço, para fins de apuração do ISS, não configura isenção.

C) não há incidência sobre operações bancárias.

D) serviços de registros públicos, cartorários e notariais são imunes à incidência do ISS.

E) se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro.

37 (FGV/AFTE/BA – 2014) Cartório de Notas do Município Delta insurge-se em face da exigência feita pelo Fisco Municipal, que o autuou pelo não recolhimento do ISS. Refere que o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços de natureza negocial, sob regime jurídico privado, não podendo incidir sobre atividade estatal, cuja remuneração se dá mediante taxa, tributo vinculado. A oposição do cartório à exigência do Fisco Municipal está:

A) correta, já que o serviço notarial é público, delegado, submetido ao regime jurídico público, remunerado por taxa.

B) errada, uma vez que o serviço notarial é tributado através da incidência de emolumentos.

C) correta, eis que se houvesse tributação pelo ISS, na hipótese, o imposto teria base de cálculo idêntica à da taxa.

D) errada, já que se trata de serviço indicado na lista da Lei Complementar nº 116/2003, prestado mediante remuneração.

E) correta, em decorrência do princípio da imunidade recíproca, tratando-se de serviço delegado do Estado membro.

38 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) Montanha Criação e Produção Ltda. está sendo cobrada do ISS devido sobre a cessão de direitos autorais que efetivou, em relação a determinada obra artística. Sabe-se que a Lei Municipal, recentemente promulgada, impõe o pagamento deste imposto, à alíquota de 2% sobre cessão de direitos, inclusive autorais. Sabe-se que a Lei Complementar 116/2003 prevê, no item III da lista anexa, a incidência do ISS sobre serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres. Nesse caso

A) a empresa deve pagar o tributo devido, já que a lei municipal é compatível com o texto da lei federal, que prevê a incidência do imposto.

B) a empresa deve pagar o tributo devido em função do princípio solve e repete, não tendo sido declarada a ilegalidade desta incidência do ISS.

C) a cessão de direito de uso é congênere da cessão de direitos autorais, razão pela qual a empresa está obrigada a pagar o imposto.

D) o ISS não incide na cessão de direitos autorais, que é regulada por lei própria e não pelo Código Civil, não sendo permitido o uso da analogia.

E) o ISS incide na cessão de direitos autorais, bastando aplicar a técnica da interpretação extensiva, já que a lei complementar federal preconiza tal hipótese de incidência.

39 (FGV/VIII/OAB – 2012) As alíquotas máximas e mínimas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) deverão ser fixados por lei complementar nacional.

40 (FUNIVERSA/Analista de Gestão Administrativa – Contabilidade/UEG – 2015) Relativamente ao ISS, é correto afirmar que

A) incide sobre serviços que se constituam como atividade preponderante do prestador.

B) como regra geral, se o serviço que consta da lista envolve fornecimento de mercadoria, haverá também incidência de ICMS.

C) na generalidade dos casos, considera-se prestado o serviço e o imposto devido no local do domicílio fiscal do tomador do serviço.

D) o contribuinte é definido como o tomador do serviço.

E) os municípios e o DF poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, que ficará obrigado ao recolhimento mesmo sem ter efetuado a retenção.

41 **(FCC/Juiz Substituto/TJ-PE – 2015) A respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), é correto afirmar:**

A) Se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária é realizada por pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, resta afastada a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço e, portanto, despesa não dedutível da base de cálculo do ISSQN.

B) A Lei Complementar n° 116, de 2003, que dispõe sobre o ISSQN, regulou a forma e as condições para a concessão, pelos Municípios, de isenções, incentivos e benefícios fiscais no que diz respeito a tal tributo.

C) A operação de locação de bem móvel, ainda que combinada à colocação de funcionário à disposição para operá-lo, não está sujeita à incidência do ISSQN.

D) A capacidade ativa para a cobrança do ISSQN incidente sobre a operação de arrendamento mercantil é do Município onde está sediado o estabelecimento vendedor do bem arrendado ou do Município onde ocorre a entrega do bem se o estabelecimento vendedor possuir unidade econômica ou profissional nessa mesma localidade.

E) Nos contratos de construção civil a capacidade ativa para a cobrança do ISSQN é do município do local da obra, a não ser que o contrato verse também sobre outras etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, caso em que tal serviço fica sujeito à tributação pelo Município da sede do estabelecimento da construtora.

42 **(FCC/AFTE/PE – 2014) De acordo com a Constituição Federal, o:**

A) ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, mesmo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

B) IPVA terá suas alíquotas mínimas fixadas mediante Lei Complementar.

C) ITCMD, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal; cabe à Lei Complementar, em matéria tributária.

D) ITCMD terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

E) ISSQN terá suas alíquotas mínimas e máximas fixadas mediante Lei Complementar.

43 **(FCC/ANALISTA/AL/PE – 2014) A característica comum ao ICMS e ao ISS é a:**

A) imunidade integral nas exportações.

B) instituição e cobrança descentralizada.

C) não cumulatividade.

D) guerra Fiscal disciplinada apenas pela Constituição Federal.

E) incidência excludente da cobrança do IPI sobre as mesmas operações ou prestações.

44 **(FCC/PGM/PE – 2014) Com a finalidade de intensificar a prestação de serviços no Município do Recife, fomentar a formalização dos respectivos prestadores de serviços e, assim, aumentar a arrecadação do ISSQN como um todo, a Secretaria de Finanças Municipal propôs algumas sugestões de instituição de leis ordinárias municipais a serem levadas à apreciação do legislativo recifense. Por cautela, o Prefeito as submeteu à sua Procuradoria Judicial, a fim de verificar a viabilidade constitucional. Analise as propostas de acordo com os preceitos normativos da Constituição Federal de 1988 e do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:**

I. Redução a 1% da alíquota a ser aplicada ao ISSQN para aqueles que prestarem em Recife serviços sujeitos à exação municipal.

II. Redução a zero das alíquotas de ISSQN para os prestadores de serviço de construção civil que vierem a se estabelecer nas regiões consideradas mais carentes do Município.

III. Concessão de isenção de ISSQN na prestação de serviço dos buffets localizados em Recife.

Está correto o que consta APENAS em:

A) II e III.

B) I.

C) II.

D) III.

E) I e III.

45 (FCC/PGM/PE – 2014) Preocupada com o trânsito caótico no Município do Recife e visando à melhoria das condições de trafegabilidade, especialmente para aqueles que precisam se locomover profissionalmente no centro do município, a Secretaria de Finaças Municipal pretende fazer sugestões com vistas a mitigar ou até eliminar o problema do trânsito no centro da cidade. Estudos por ela realizados indicam que muitos dos veículos que transitam em Recife não são de residentes na cidade, mas sim, dos municípios circunvizinhos e que fazem parte da região metropolitana do Grande Recife. Algumas propostas foram submetidas à análise da Procuradoria Judicial do Recife a fim de verificar sua constitucionalidade. De acordo com os preceitos normativos da Constituição Federal de 1988, é indicativa de proposta:

A) Aumento por Lei Municipal da base de cálculo do ISSQN dos estabelecimentos prestadores de serviço de recuperação de pneumáticos localizados no centro do Município do Recife, a ser publicada sua instituição no mês de dezembro de 2013 e com cobrança a partir de janeiro de 2014.

B) Aumento por meio de Decreto do Executivo Municipal da alíquota de IPTU para as concessionárias de veículos localizadas no Município do Recife.

C) Cobrança de IPVA dos veículos, no Estado de Pernambuco, de propriedade de instituições religiosas com sede em Recife e utilizados em suas atividades de prestação de serviço religioso.

D) Cobrança de ISSQN nas prestações de serviços educacionais das instituições de educação de ensino superior sem fins lucrativos, de acordo com os preceitos legais, e que estejam estabelecidas no Município do Recife, com o propósito de diminuir a quantidade de veículos de alunos em circulação na cidade.

E) Aumento por Lei Municipal da alíquota do ISSQN sobre os serviços prestados por estabelecimentos prestadores de serviço de guarda de veículos localizados no centro do Município do Recife, a ser publicada sua instituição no mês de dezembro de 2013 e com cobrança a partir de maio de 2014.

46 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/SP – 2014) Quanto ao ISS (Imposto Sobre Serviços), é correto afirmar que ele incide sobre:

A) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício.

B) a prestação de serviço a si próprio, como no caso de empresas que têm vários departamentos diferentes, prestando serviços de natureza diversa entre eles.

C) a prestação de serviço por trabalhadores avulsos, como estivadores ou conferentes.

D) a prestação de serviços por trabalhadores autônomos.

47 (FUNCAB/PROCURADOR/SANEAR – 2013) Assinale a resposta correta a respeito do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza.

A) Sua base de cálculo é o preço líquido do serviço.

B) Possui alíquota máxima, fixada por lei complementar, de 8%.

C) Incide sobre serviços de transporte intermunicipal.

D) Incide sobre serviços de comunicação.

E) Não incide sobre operações de locação de bens móveis.

48 (VUNESP/PGM/BRAGANÇA PAULISTA/SP – 2013) Sobre o ISSQN (imposto sobre serviços municipal), é correto afirmar que:

A) incide sobre propriedade de veículo automotor, cabendo ao Município onde este for licenciado.

B) incide sobre serviços de transporte interestadual, cabendo aos municípios onde estes se realizem.

C) suas alíquotas máximas e mínimas são fixadas por lei complementar.

D) suas alíquotas devem ser seletivas e regressivas.

E) sua isenção pode ser concedida por decreto municipal.

49 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2013) O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal, incide sobre os serviços públicos explorados economicamente, prestados por delegação do órgão estatal competente, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

50 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Acerca de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade – ADI, o Supremo Tribunal Federal decidiu

A) pela constitucionalidade dos dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto.

B) que os dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto são inconstitucionais, e fundamentou a decisão em entendimento consolidado na Corte de que emolumentos extrajudiciais têm natureza jurídica de taxa e há vedação constitucional de que haja incidência de imposto sobre taxa (espécie tributária).

C) que os dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto são inconstitucionais e fundamentou a decisão no princípio da imunidade tributária recíproca, consagrado no art. 150 da Constituição Federal: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros...

D) que os dispositivos de lei federal que permitem a incidência do Imposto são inconstitucionais por violação a norma da Constituição Federal, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada.

51 (FUNDEP/TCE-MG/Auditor – 2015) Considere a situação a seguir.

Determinado contribuinte recolheu, no mês de setembro de 2012, apenas metade do imposto sobre serviços (ISS) devido em decorrência de serviços por ele efetivamente prestados. Naquele mês, a alíquota do ISS incidente sobre suas atividades específicas era de 3% e a multa prevista na legislação local para as hipóteses de não recolhimento do tributo era de 25%, incidentes sobre a quantia não recolhida aos cofres públicos. Em 2013, a legislação foi modificada, reduzindo-se a alíquota daquele serviço para 2% e alterando o percentual de multa para 15% sobre o montante não recolhido ao erário. O contribuinte está sofrendo fiscalização no presente mês e já foram detectados os ilícitos praticados em 2012, cabendo ao fiscal de tributos lavrar o auto de infração respectivo.

Diante da situação narrada, assinale a alternativa que contenha os percentuais de alíquota e multa CORRETOS para que o fiscal de tributos lavre a autuação

A) Alíquota de 3% e multa de 15%

B) Alíquota de 3% e multa de 25%.

C) Alíquota de 2% e multa de 15%.

D) Alíquota de 2% e multa de 25%.

E) Alíquota média de 2,5% e multa média de 20%.

52 (CESP/ANALISTA MPU/MPU – 2015) Na prestação de serviços com fornecimento de mercadoria, independentemente de sua inclusão ou não em uma lista de serviços tributáveis pelo ISS, incidem conjuntamente o ISS e o ICMS.

GABARITO

IMPOSTOS FEDERAIS							
Questão	**Gabarito**	**Questão**	**Gabarito**	**Questão**	**Gabarito**	**Questão**	**Gabarito**
01	C	13	Errada	25	C	37	A
02	A	14	D	26	A	38	Errada
03	Errada	15	D	27	B	39	A
04	D	16	D	28	Certa	40	Errada
05	C	17	C	29	Certa	41	E
06	Errada	18	Certa	30	E	42	Certa
07	Certa	19	A	31	C	43	B
08	Errada	20	D	32	C	44	D
09	A	21	Certa	33	Certa	45	C
10	Certa	22	Errada	34	Errada	46	Errada
11	Certa	23	B	35	Errada		
12	Errada	24	B	36	B		

IMPOSTOS ESTADUAIS							
Questão	**Gabarito**	**Questão**	**Gabarito**	**Questão**	**Gabarito**	Questão	**Gabarito**
01	E	22	A	43	C	64	Errada
02	A	23	Errada	44	C	65	Errada
03	E	24	Errada	45	C	66	A

04	C	25	Certa	46	B	67	Certa
05	A	26	C	47	A	68	Certa
06	E	27	A	48	A	69	A
07	Errada	28	C	49	D	70	D
08	B	29	D	50	A	71	C
09	C	30	E	51	E	72	Certa
10	B	31	E	52	B	73	C
11		32	C	53	E	74	B
12	D	33	B	54	D	75	Certa
13	Certa	34	D	55	B	76	D
14	Errada	35	A	56	C	77	E
15	C	36	C	57	D	78	B
16	Errada	37	C	58	E	79	E
17	Certa	38	D	59	D	80	Certa
18	A	39	A	60	D	81	E
19	Certa	40	D	61	B		
20	Certa	41	A	62	E		
21	D	42	Errada	63	E		

IMPOSTOS MUNICIPAIS							

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	D	15	Certa	29	Errada	43	B
02	C	16	A	30	Errada	44	C
03	C	17	A	31	Errada	45	E
04	C	18	D	32	C	46	D
05	D	19	E	33	C	47	E
06	D	20	D	34	B	48	C
07	B	21	Errada	35	D	49	Certa
08	D	22	A	36	D	50	A
09	Errada	23	C	37	D	51	A
10	Certa	24	E	38	D	52	Errada
11	C	25	Certa	39	Certa		
12	B	26	C	40	E		
13	B	27	D	41	A		
14	B	28	Errada	42	E		

REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

01 (CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE-PI – 2012) Assinale a opção correta a respeito da repartição das receitas tributárias.

A) Apesar de constar no texto constitucional a expressão repartição das receitas tributárias, a CF prevê apenas a repartição dos impostos arrecadados, excluídos da repartição os demais tributos.

B) As receitas tributárias devem ser repartidas sempre, de forma direta, entre as pessoas políticas destinatárias, sendo expressamente vedado na CF o repasse a qualquer fundo de participação vinculado aos entes federativos.

C) Pertencem aos municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seu território.

D) A determinação constitucional de repartição das receitas tributárias infirma o pacto federativo.

E) De acordo com o princípio federativo adotado pela CF, a União, os estados, o DF e os municípios deverão realizar repasses e repartir suas respectivas receitas tributárias.

02 (VUNESP/Auditor Fiscal Tributário Municipal/Prefeitura de São José do Rio Preto – SP – 2015) Do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, a União entregará ao Fundo de Participação dos Municípios o percentual de

A) 30%.

B) 27,5%.

C) 25%.

D) 22,5%.

E) 21%.

03 (CESPE/Auditor/TCE-PR – 2016) No que concerne à repartição de receitas tributárias, assinale a opção correta.

A) A União é parte passiva legítima em ações que discutam matéria relacionada ao imposto sobre a renda retido na fonte de servidor público estadual, demanda que deve ser processada na justiça federal.

B) Compete ao Ministério da Fazenda efetuar o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação e editar as normas e instruções complementares necessárias ao pleno cumprimento das regras de repartição constitucional de tributos.

C) Se, com a instituição de um imposto fundamentado em sua competência extraordinária, a União arrecadar R$ 1.000.000, serão devidos R$ 250.000 aos estados.

D) Caso arrecade R$ 3.000.000 referentes ao imposto sobre a propriedade territorial rural incidente sobre imóveis rurais localizados em determinado município, a União deverá R$ 750.000 a esse município.

E) Se o estado do Paraná arrecadar R$ 5.000.000 com o IPVA de veículos registrados no município de Curitiba, R$ 2.500.000 serão devidos a esse município.

04 (FCC/Juiz Substituto/TJ-SC – 2015) Por expressa determinação constitucional, pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS. É a chamada quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS. O Estado de Santa Catarina concedeu empréstimo a vários Municípios localizados em seu território, sob condição de que o valor emprestado fosse pago no prazo máximo de 24 meses. Findo o referido prazo, a maior parte dos Municípios manteve-se inadimplente. Como consequência dessa inadimplência, o Estado editou norma que condicionou a entrega da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS ao pagamento dos referidos créditos vencidos e não pagos. Diante do condicionamento criado pelo Estado, os Municípios catarinenses entraram em juízo, pedindo a declaração de inconstitucionalidade da norma que implementou a referida condição, e alegaram, paralelamente, que deixaram de pagar os referidos empréstimos recebidos, como forma de protesto contra o governo estadual, que editara lei, segundo a qual, três quintos da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS seriam creditados de acordo com aquela lei. Os

Municípios devedores sentiram-se prejudicados pelos termos dessa nova lei. Com base nos fatos hipotéticos narrados acima e na disciplina da Constituição Federal acerca dessa questão, o Estado de Santa Catarina

A) não poderia ter editado lei ordinária dispondo sobre a forma de creditamento de fração alguma da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, pois essa matéria é reservada à disciplina de lei complementar federal.

B) não poderia ter editado norma que condicionasse a entrega de recursos provenientes da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, ao pagamento dos créditos de que era titular.

C) poderia ter editado lei ordinária que dispusesse sobre a forma de creditamento da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, na proporção de até um quarto do valor da referida quota-parte.

D) poderia ter editado lei ordinária que dispusesse sobre a forma de creditamento da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, na proporção de até metade do valor da referida quota-parte.

E) não poderia ter editado norma visando reter os recursos provenientes da quota-parte municipal sobre o produto da arrecadação do ICMS, mas poderia tê-la editado para o fim de restringir emprego desses recursos a determinados fins.

05 (CAIP-IMES/Procurador/Consórcio Intermunicipal Grande ABC – 2015) Pertencem aos Municípios:

A) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

B) trinta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

C) trinta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.

D) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

06 (FGV/XI OAB – 2013) A remuneração que os Municípios pagam a seus servidores está sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda retido na fonte (IR-Fonte). Assinale a alternativa que indica o ente público ao qual pertence o produto da arrecadação do IR Fonte nesse caso específico.

A) Ao Município que efetua o pagamento da remuneração.

B) À União.

C) Ao Estado em que está situado o Município que efetua o pagamento da remuneração.

D) Metade à União e metade ao Município que efetua o pagamento da remuneração.

07 (FGV/CONSULTOR LEGISLATIVO/MA – 2013) Maria, servidora pública aposentada do Estado Ômega da Federação, requer a restituição de imposto de renda que lhe foi retido na fonte, e foi descontado a maior. A ação deve ser proposta

A) em face da União somente, eis que o imposto de renda é tributo federal.

B) em face do Estado Ômega unicamente, por ser o destinatário do Imposto de Renda da servidora.

C) em face da União e do Estado Ômega, em função da competência arrecadatória.

D) em face da União ou do Estado Ômega, havendo solidariedade pelo que foi pago a maior.

E) em face do Estado Ômega, se provado que o imposto ficou retido por este.

08 (VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP – 2015) Em relação às transferências constitucionais que recebe de outros entes da federação, é correto afirmar que os municípios participam com

A) cinquenta por cento (50%) do produto da arrecadação do imposto cobrado pela União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados.

B) vinte por cento (20%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

C) vinte por cento (20%) do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, por meio do Fundo de Participação dos Municípios.

D) vinte e cinco por cento (25%) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

E) dez por cento (10%) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, por meio do Fundo de Participação dos Municípios.

09 (FCC/ASSESSOR/TCE/PI – 2014) De acordo com a Constituição Federal, a União entregará 48% do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza da seguinte maneira:

1) 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

2) 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios;

3) 3% ao financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

4) 1% ao Fundo de Participação dos Municípios.

A Constituição Federal ainda estabelece que cabe à lei complementar fixar normas sobre a entrega desses recursos, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios.

De acordo com as normas constitucionais que disciplinam essa matéria, o cálculo das cotas acima mencionadas será feito:

A) pelo Tribunal de Contas da União.

B) pelos Tribunais de Contas Estaduais, em relação às cotas destinadas ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

C) pelos Tribunais de Contas Estaduais, tanto em relação às cotas destinadas ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, como em relação às cotas destinadas ao Fundo de Participação dos Municípios.

D) pelas Secretarias Estaduais de Fazenda, em relação às cotas destinadas ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal.

E) pelas Secretarias Estaduais de Fazenda, tanto em relação às cotas destinadas ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, como em relação às cotas destinadas ao Fundo de Participação dos Municípios.

10 (FCC/PGM/PE – 2014) Na defesa dos interesses do Município, Procurador Judicial verifica se as parcelas do produto da arrecadação de determinados tributos federais e estaduais foram corretamente transferidas ao Município do Recife, em face do previsto na Constituição Federal de 1988. Neste contexto, pertence ao Município:

I. Cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

II. Dez por cento do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações destes produtos.

III. Vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo que as parcelas serão creditadas conforme critérios previstos na Constituição Federal de 1988.

Está correto o que consta APENAS em:

A) I e III.

B) I.

C) II.

D) III.

E) II e III.

11 (FCC/AFTE/RJ – 2014) De acordo com a Constituição Federal, os Estados deverão entregar aos Municípios.

I. que forem atravessados por rodovias estaduais, 20% da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, cobrado pelos Estados, dos contribuintes com propriedades adjacentes a essas rodovias.

II. 25% do produto da arrecadação do ICMS, sendo três quartos desse percentual, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

III. 25% da arrecadação do ITD incidente sobre as transmissões *causa mortis* de bens imóveis localizados nesses municípios.

IV. em que estiver domiciliado o proprietário do veículo ou o seu possuidor, a qualquer título, 50% da arrecadação do IPVA incidente sobre esses veículos.

V. 40% da arrecadação das taxas cobradas pelo Estado, em razão do exercício do poder de polícia, quando a atribuição para o exercício desse poder competir tanto ao Estado como ao Município no qual esse poder estiver sendo exercido.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) II.

B) IV.

C) I e V.

D) III e IV.

E) II e III.

12 (FCC/AFTE/SP – 2013) O Estado de São Paulo concedeu benefício fiscal às indústrias fabricantes de lanchas, já instaladas em seu território, a fim de que estas não transferissem suas fábricas para Estado vizinho, que também concedia benefícios a este setor. Em razão direta deste benefício, a Prefeitura de Lancharia, Município que concentra os fabricantes de lanchas no Estado, concluiu que haveria redução no repasse do ICMS feito pelo Estado de São Paulo. Inconformada com esta situação, a Municipalidade ajuizou ação judicial a fim de que não houvesse redução no repasse do ICMS em decorrência deste benefício fiscal. Em face da situação hipotética apresentada e do ordenamento jurídico vigente,

A) aos Municípios pertencem 20% do ICMS arrecadado pelos Estados, portanto, eventual redução na arrecadação do ICMS em função de benefício fiscal acarreta diminuição nos repasses aos Municípios.

B) a redução dos repasses de ICMS decorrerá do fato de que o montante arrecadado pelo Estado e repartido aos Municípios será menor, e não propriamente do fato de os estabelecimentos fabricantes de lanchas estarem estabelecidos no Município de Lancharia.

C) a redução do repasse do ICMS arrecadado pelo Estado ao Município em que tenha sido praticado o fato gerador isento em função de concessão de benefício fiscal não fere as previsões constitucionais de repartição de receitas tributárias, pois conceder benefícios fiscais relativamente ao ICMS está dentro da competência tributária dos Estados.

D) as parcelas de receita pertencentes aos Municípios serão creditadas na razão de três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e até um quarto, de acordo com o que dispuser Lei Complementar.

E) aos Estados é permitida a retenção dos recursos atribuídos aos Municípios, sendo inclusive permitido aos Estados condicionarem esta entrega ao pagamento de seus créditos, exceto os de suas autarquias.

13 (VUNESP/Auditor Tributário Municipal – Gestão Tributária/Prefeitura de São José dos Campos – SP – 2015) Cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado de São Paulo sobre a propriedade de veículos automotores licenciados no território do Município de São José dos Campos pertence a essa Municipalidade. Suponha-se, por hipótese, que o Município de São José dos Campos não cumpra com medidas, impostas pelo Estado, de economia de água por conta da crise hídrica. Em consequência, o Estado de São Paulo retém os valores arrecadados a título de IPVA e condiciona seu pagamento ao cumprimento das metas de economia de água. A conduta do Estado de São Paulo, nesse caso, pode ser considerada

A) irregular, pois a Constituição Federal considera que a retenção de valores devidos a título de repartição de receitas é possível desde que haja autorização do Senado Federal.

B) regular, pois permitida pela Constituição Federal, que considera que a retenção de valores pelo Estado é possível, desde que haja ato administrativo específico e motivado.

C) irregular, por previsão expressa da Constituição Federal, que veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Municípios por repartição de receitas tributárias, não sendo tal hipótese prevista como exceção.

D) regular, pois a Constituição Federal prevê que o Estado pode reter tais valores por motivos de força maior e para pagamento de seus créditos.

E) irregular, pois a conduta estadual somente estaria amparada se houvesse um decreto federal de calamidade pública no âmbito do Estado de São Paulo ou do Município de São José dos Campos.

14 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/PA – 2014) No que respeita ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), cuja titularidade impositiva pertence aos Estados e ao Distrito Federal, é correto afirmar que:

A) terá suas alíquotas máximas fixadas por lei complementar.

B) terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

C) relativamente a bens móveis compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal.

D) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos compete aos Estados onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

E) terá a competência para sua instituição regulada por resolução do Senado Federal se o doador tiver domicílio ou residência no exterior.

15 (VUNESP/JUIZ DE DIREITO/TJ/PA – 2014) Para fins de instituição e cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), exige o Código Tributário Nacional a implementação, por parte do Poder Público municipal, de pelo menos dois melhoramentos que elenca. Assinale a alternativa que corretamente traduz esses melhoramentos.

A) Meio-fio ou calçamento, com ou sem canalização de águas pluviais e abastecimento de água.

B) Abastecimento de água e posto de saúde a uma distância mínima de cinco quilômetros do imóvel considerado.

C) Sistema de esgotos sanitários e rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar.

D) Sistema de esgotos sanitários e escola primária a uma distância mínima de três quilômetros do imóvel considerado.

E) Abastecimento de água e escola primária a uma distância mínima de três quilômetros do imóvel considerado.

16 (VUNESP/ADVOGADO/COREN/SP – 2013) Na repartição das receitas tributárias, do produto da arrecadação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o Estado deve entregar aos Municípios:

A) 50%.

B) 25%.

C) 22,5%.

D) 21,5%.

E) 20%.

17 (MPE/SC/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/SC – 2013) Do produto da arrecadação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza e do Imposto sobre Produtos Industrializados 60% (sessenta por cento) constitui a receita da União e o restante deve ser distribuído à razão de 20% (vinte por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e 20% (vinte por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.

18 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/ SEFAZ-PI – 2015) De acordo com a disciplina estabelecida pela Constituição Federal e pela Lei Complementar 63, de 1990, acerca das repartições de receitas tributárias, e

especialmente no que diz respeito à divisão do produto da arrecadação do ICMS,

A) compete ao Tribunal de Contas da União efetuar o cálculo das quotas da participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICMS, nos termos de lei ordinária do respectivo Estado.

B) pertence ao Município 25% do produto da arrecadação do ICMS cobrado e pago em seu respectivo território.

C) os Estados podem reter, no todo ou em parte, os recursos pertencentes aos Municípios, oriundos da participação destes no produto da arrecadação do ICMS, no caso de a municipalidade ter suas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas do Estado, ou no caso de inadimplência do Município em relação ao Estado.

D) os Estados creditarão a parcela da receita pertencente aos Municípios, proporcionalmente, de modo que, três quartos, no mínimo, sejam calculados com base no valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios.

E) as parcelas de receita pertencentes aos Municípios, relativas à participação no produto da arrecadação do ICMS, serão calculadas e creditadas conforme o que dispuser lei ordinária federal.

19 (FCC/Auditor Fiscal da Fazenda Estadual/ SEFAZ-PI – 2015) Do produto da arrecadação do

I. IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados e pelo Distrito Federal, por suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, 75% pertencem ao ente federado que tiver efetuado o pagamento.

II. IPVA, 50% pertencem aos Municípios em que os veículos automotores se encontrarem licenciados.

III. ICMS, 25% pertencem aos Municípios.

IV. ITR, 50% pertencem aos Municípios, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo-lhes 99,3% desse produto, no caso de o Município optar por fiscalizar e cobrar o referido imposto, e desde que essa opção não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Está correto o que se afirma APENAS em

A) II e III.

B) II e IV.

C) I e II.

D) I, III e IV.

E) I e IV.

20 (FCC/Auditor Conselheiro Substituto/TCM-GO – 2015) De acordo com as regras de repartição de receitas tributárias constantes da Constituição Federal,

A) pertencem aos Municípios 25% do produto da arrecadação do IPVA incidente sobre veículos automotores licenciados em seus territórios.

B) pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

C) pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis neles situados, quando fiscalizado e cobrado pelos próprios Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qual- quer outra forma de renúncia fiscal.

D) a União entregará 22,5% do produto da arrecadação do IPI ao Fundo de Participação dos Municípios e, no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano, entregará mais 1% do referido produto a esse mesmo fundo.

E) pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do ITCMD, relativamente aos imóveis neles situados.

21 (CONSULPLAN/Titular de Serviços de Notas e de Registro/TJ-MG – 2015) Acerca da repartição de receitas tributárias, é correto afirmar:

A) Quando o município recebe vinte e cinco por cento da arrecadação do Estado sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ocorre repartição indireta de receita tributária.

B) Somente os impostos submetem-se à regra da repartição de receitas tributárias.

C) As taxas instituídas e cobradas pela União devem ter um percentual repartido com os Estados.

D) Os valores recebidos a partir da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados sujeitam-se a repartição indireta para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

22 (FUNDEP/Auditor/TCE-MG – 2015) A respeito da repartição das receitas tributárias, prevista na Constituição da República de 1988, assin.ale a alternativa INCORRETA

A) Pertence aos municípios 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo três quartos desta parcela de receita, no mínimo, creditados na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios.

B) Pertence aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

C) Pertence aos municípios 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, quando o referido tributo seja fiscalizado e cobrado pelo próprio município, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

D) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I, da Constituição.

E) Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

23 (ESAF/PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO/ESAF – 2015) Sobre a repartição constitucional das receitas tributárias é correto afirmar que

A) a atribuição da condição de sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica distinta daquela que seja titular da respectiva competência tributária configura modalidade de repartição constitucional de receitas tributárias.

B) a sistemática ou reiterada transferência voluntária de recursos originalmente tributários, da União para Estados ou Municípios, configura modalidade de repartição constitucional de receitas tributárias.

C) constitucionalmente deve a União entregar ao Distrito Federal dez por cento do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados provenientes daquela unidade da federação.

D) pertence aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

E) é vedada à União a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, dos recursos referidos à repartição constitucional das receitas tributárias salvo se a União condicionar a entrega de seus recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.

24 (FEPESE/FISCAL/BALNEÁREO CAMBURIÚ/SC – 2015 – ADAPTADA) Em relação à repartição das receitas tributárias o percentual de repasse aos Municípios do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem é de 100%.

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	C	07	B	13	C	19	A
02	D	08	A	14	B	20	D
03	E	09	A	15	C	21	D
04	C	10	A	16	B	22	C
05	A	11	A	17	Errada	23	C
06	A	12	B	18	D	24	Certa

01 **(CESPE/CONTADOR/CNJ – 2012) Podem optar pelo SIMPLES federal as empreiteiras de obras e os escritórios de advocacia, respeitado o limite anual de receitas.**

02 **(CESPE/CONTADOR/CNJ – 2012) Atualmente no Brasil, existem os seguintes regimes de tributação federal para as pessoas jurídicas: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e SIMPLES.**

03 **(CESPE/PROMOTOR DE JUSTIÇA/MPE/PI – 2012) Com relação ao que dispõe a Lei Complementar nº 123/2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, assinale a opção correta.**

A) O recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação de impostos e contribuições sociais, de empresa de pequeno porte incluída no Simples Nacional não exclui a incidência do imposto sobre serviços nem a do ICMS, que deverão ser pagos separadamente, sendo a possibilidade de unificação restrita a impostos da União.

B) O ato de desenquadramento de sociedade simples como empresa de pequeno porte implica restrições a contratos que tenham sido anteriormente firmados pela empresa.

C) A microempresa optante do SIMPLES Nacional poderá utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

D) A empresa de pequeno porte que pretenda participar de licitação pública deverá comprovar a regularidade fiscal para efeito de recebimento de sua proposta.

E) Empresa de pequeno porte que requerer o arquivamento, nos órgãos de registro, de seus atos constitutivos estará dispensada da prova de quitação, de regularidade ou de inexistência de débito referente a tributo de qualquer natureza para a realização do referido arquivamento.

04 **(CESPE/JUIZ DE DIREITO/TJ/CE – 2012) A vedação do ingresso no SIMPLES Nacional em face da existência de débito fiscal cuja exigibilidade não esteja suspensa subsiste ainda que a microempresa ou a empresa de pequeno porte tenha garantido a execução fiscal ou que seus embargos à execução tenham sido recebidos no efeito suspensivo.**

05 **(ESAF/ARFB – 2014) A Lei Complementar n. 123/2006 prevê tratamento tributário diferenciado para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que consiste em um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos por estas entidades, denominado Simples Nacional. Sobre este, é incorreto afirmar que:**

A) para fins do Simples Nacional, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

B) o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de um conjunto de tributos e contribuições. Todavia, mesmo em relação a algum destes tributos e contribuições, há situações em que o recolhimento dar-se-á à parte do Simples Nacional.

C) na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples Nacional, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

D) alteração recente na legislação tributária permitiu o parcelamento de débitos do Simples Nacional.

E) para efeito do Simples Nacional, e enquadramento da sociedade empresária na condição de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, deve-se considerar a receita de cada estabelecimento individualmente, e não o somatório destes.

06 **(ESAF/PGFN – 2012) Sobre o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, julgue os itens a seguir, para então assinalar a opção que corresponda às suas respostas.**

I. Trata-se de órgão colegiado, paritário e integrante da estrutura do Ministério da Fazenda.

II. Tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de

natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

III. Sua estrutura compreende a divisão interna em seções, especializadas em razão da matéria; as seções, por sua vez subdividem-se em câmaras.

IV. Sendo órgão paritário, isto é, composto por conselheiros representantes dos contribuintes e por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, a presidência de cada câmara será exercida, alternativamente, por um e por outro, respectivamente.

V. A indicação de candidatos a conselheiro, recairá, no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Procuradores da Fazenda Nacional ou Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos.

Estão corretos apenas os itens:

A) I, III e V.

B) II, III e V.

C) I, III e IV.

D) I, II e III.

E) II, IV e V.

07 (ESAF/PGFN – 2012) No tocante ao julgamento dos processos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, é correto afirmar que:

A) mediante solicitação fundamentada do Procurador da Fazenda Nacional, o Presidente da turma julgadora determinará o adiamento do julgamento ou a retirada do recurso de pauta.

B) em cada sessão de julgamento, observar-se-á a seguinte ordem: verificação do quorum regimental; aprovação de ata de sessão anterior; relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta; e deliberação sobre matéria de expediente.

C) os processos que versem sobre a mesma questão jurídica poderão ser julgados conjuntamente quanto à matéria de que se trata, sem prejuízo do exame e julgamento das matérias e aspectos peculiares.

D) a redação da ementa do acórdão também poderá ser objeto de votação pela turma.

E) no caso de continuação de julgamento interrompido em sessão anterior, havendo mudança de composição da turma, será lido novamente o relatório, facultado às partes fazer sustentação oral, ainda que já a tenham feito, e tomados todos os votos, exceto daqueles que já o tenham proferido em sessão anterior.

08 (ESAF/PGFN – 2012) A Constituição Federal permitiu o tratamento tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Assim, editou-se a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. De acordo com esta lei, analise os itens a seguir, para então assinalar a opção que corresponda às suas respostas.

I. Para a classificação como microempresa, a lei estabeleceu determinado valor máximo auferido por ano-calendário a título de receita bruta.

II. O conceito de receita bruta compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, não incluídas as vendas canceladas e quaisquer descontos concedidos.

III. Também integram o conceito de receita bruta o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia.

IV. O enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, bem como o seu desenquadramento, não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

V. No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite (valor máximo no caso de microempresa; valores mínimo e máximo no caso de empresa de pequeno porte) será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Estão corretos apenas os itens:

A) I, II, III e IV.
B) I, III e IV.
C) I, III, IV e V.
D) II, III e IV.
E) todos os itens estão corretos.

09 (FGV/XV OAB – 2014) Em dezembro de 2006, foi publicada a Lei Complementar nº 123, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e criou novo regime de tributação simplificada, abrangendo, além dos impostos e contribuições federais, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), bem como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Sobre a hipótese, assinale a afirmativa correta.

A) A referida lei é inconstitucional, pois é vedada à União instituir benefício fiscal de tributo de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
B) O regime de tributação simplificada é obrigatório a todos os contribuintes que cumpram os requisitos previstos na referida lei complementar.
C) A referida lei é inconstitucional, no que se refere ao ICMS, pois institui benefício fiscal do imposto sem a competente autorização por meio de convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.
D) Segundo a Constituição Federal, a fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias do regime único de arrecadação poderá ser compartilhada pelos entes da Federação.

10 (FGV/ANALISTA/SUDENE – 2013) A Lei Complementar que estabelece o sistema denominado SIMPLES NACIONAL, quanto aos seus aspectos fiscais:

A) estabelece um regime fiscal privilegiado para todos os micro e pequenos empreendedores.
B) envolve uma única tributação incidente sobre a receita bruta do micro e pequeno empresário.
C) reduz e simplifica as obrigações fiscais acessórias para o micro e pequeno empresário.
D) beneficia cooperativas, empresários individuais e empresas de qualquer atividade.
E) engloba tributos federais, estaduais e municipais, com exceção da contribuição previdenciária.

11 (FGV/PGM/MT – 2013) A Empresa Doce Sabor, que tem duas atividades distintas, é produtora de queijos artesanais e vinhos finos de mesa. Com receita bruta anual total de R$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), pretende ingressar no sistema simples nacional, como empresa de pequeno porte. Neste caso, a empresa:

A) não pode ingressar no sistema, visto que o fabricante de bebidas alcoólicas está proibido por lei de aderir ao simples nacional.
B) pode ingressar no sistema, já que o relevante é a receita bruta total que envolve todas as atividades empresariais.
C) pode ingressar no sistema, desde que a empresa declare não estar exercendo a atividade de fabricação de bebidas alcoólicas.
D) não pode ingressar no sistema, já que a lei não permite que empresas que tenham atividades múltiplas possam aderir ao simples nacional.
E) só poderá ingressar no sistema simples nacional se comprovar que a maior parte de sua receita vem da fabricação e venda de queijos finos.

12 (COSEAC/Técnico em Contabilidade/UFF – 2015) De acordo com a Lei Complementar n° 123/2006, fica instituído o Simples Nacional, que implica o recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições:

A) IR; IPTU; IPI; ITR; CSLL; ISS.
B) COFINS; ICMS; IPI; IPTU; ITBI; CPP; IOF.
C) PIS/PASEP; CSLL; IPI; ICMS; ISS; IR; IPVA.
D) ISS; COFINS; ICMS; IPI; ITBI; IRPJ; PIS/PASEP.
E) IRPJ; IPI; CSLL; COFINS; PIS/PASEP; CPP;ICMS; ISS.

13 (FCC/Juiz Substituto/TJ-RR – 2015) Jonas, funcionário de empresa de assessoria comercial e tributária localizada em Caracaraí/RR, foi consultado por um de seus clientes a respeito da possibilidade de enquadrar sua empresa no SIMPLES NACIONAL. Jonas, depois de analisar cuidadosamente as indagações que lhe foram feitas, forneceu as seguintes respostas:

I. A pessoa jurídica, que tenha sócio domiciliado no exterior, não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto na Lei Complementar n° 123/06, mesmo que a receita bruta global não ultrapasse o limite de R$ 360.000,00.

II. É considerada microempresa, a empresa individual de responsabilidade limitada que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00.

III. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal de vários impostos, mediante documento único de arrecadação, dentre os quais se encontram o IPI, o IRPJ e o ISS.

IV. Mediante adesão expressa da União, dos Estados e dos Municípios à disciplina estabelecida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, o recolhimento anual do ITR, do IPVA e do IPTU poderá ser feito mediante documento único de arrecadação.

V. A pessoa jurídica, cujo sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar n° 123/06, não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto na referida Lei Complementar, mesmo que a receita bruta global não ultrapasse o limite de R$ 3.600.000,00.

Com base na Lei Complementar n° 123/06, está correto o que foi afirmado por Jonas em

A) I, II, III, IV e V.
B) I, III, IV e V, apenas.
C) I e IV, apenas.
D) II e III, apenas.
E) II, IV e V, apenas.

14 (FUNDATEC/AUDITOR FISCAL/SEFAZ/RS-2015) Segundo a Lei Complementar nº 123/06, é isento de imposto sobre a renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores distribuídos ao sócio de microempresa optante pelo Simples Nacional.

15 (FCC/AFTE/PE – 2014) Sobre os impostos, é correto afirmar:

A) O ICMS incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras, pois se tratam de bens móveis destinados à mercancia.
B) O IPVA não incide sobre a propriedade de aeronaves, mas incide sobre a propriedade de embarcações.
C) O regime de apuração do Simples, apesar de dispensar aos seus optantes um regime tributário mais favorável, impede o direito ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.
D) Há direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, pois o princípio da não cumulatividade não comporta exceção.
E) Não incide ITCMD no inventário por morte presumida, pois o surgimento da obrigação tributária exige a ocorrência efetiva do fato gerador.

16 (FCC/AFTE/PE – 2014) Sobre o regime tributário do Simples Nacional, considere:

I. Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

II. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, ainda que estejam com a exigibilidade suspensa.

III. Os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Está correto o que se afirma APENAS em:

A) II.

B) III.

C) I e III.

D) II e III.

E) I.

17 (CETRO/AFTM/SP – 2014) Considerando o disposto na Lei Complementar nº 123/2006, assinale a alternativa incorreta.

A) Pessoa jurídica que participe do capital de outra pessoa jurídica não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto na referida Lei Complementar, incluído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, para nenhum efeito legal.

B) Pessoa jurídica resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos-calendário anteriores poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto na referida Lei Complementar, incluído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, para nenhum efeito legal.

C) Os requisitos de segurança sanitária, metrologia, controle ambiental e prevenção contra incêndios, para os fins de registro e legalização de empresários e pessoas jurídicas, deverão ser simplificados, racionalizados e uniformizados pelos órgãos envolvidos na abertura e no fechamento de empresas, no âmbito de suas competências.

D) Será assegurado aos empresários entrada única de dados cadastrais e de documentos, resguardada a independência das bases de dados e observada a necessidade de informações por parte dos órgãos e entidades que as integrem.

E) Fica vedada a instituição de qualquer tipo de exigência de natureza documental ou formal, restritiva ou condicionante, pelos órgãos envolvidos na abertura e no fechamento de empresas, dos 3 âmbitos de governo, que exceda o estrito limite dos requisitos pertinentes à essência do ato de registro, alteração ou baixa da empresa.

18 (CETRO/AFTM/SP – 2014) De acordo com o disposto no artigo 17, da Lei Complementar nº 123/2006, não poderão recolher os impostos e as contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que:

I. exerça atividade de produção ou venda no atacado ou no varejo de armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes.

II. exerça atividade de importação de combustíveis.

III. tenha sócio domiciliado no exterior.

IV. exerça atividade de produção ou venda no atacado de cervejas sem álcool; que realize atividade de consultoria; e que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios.

É correto o que está contido em:

A) I, II e III, apenas.

B) I, II e IV, apenas.

C) II, III e IV, apenas.

D) II e III, apenas.

E) I e IV, apenas.

19 (TRF 4/JUIZ FEDERAL 4 – 2014 – ADAPTADA) É incompatível com o texto constitucional a regra constante de lei ordinária que condiciona o ingresso de empresa no Simples à inexistência de débito tributário, por se constituir em sanção política e via indireta de cobrança de tributo.

20 (VUNESP/ANALISTA/TJ/PA – 2014) O empresário individual que tenha auferido no ano-calendário anterior,

receita bruta de até R$ 60.000,00, optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista pela Lei Complementar n.º 123/2006, é considerado, nos termos da referida lei como:

A) Microempresa (ME).

B) Empresário de Pequeno Porte (EPP).

C) Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI).

D) Microempreendedor Individual (MEI).

E) Sociedade Unipessoal (SUNI).

GABARITO

Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito	Questão	Gabarito
01	Errada	06	D	11	A	16	C
02	Certa	07	C	12	E	17	B
03	E	08	C	13	D	18	C
04	Certa	09	D	14		19	Errada
05	E	10	C	15	C	20	D